

小規模事業者の適格請求書対応（その1） —控除不可能な消費税額の負担関係と 会計処理について—

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



令和2年10月1日に施行された改正消費税法により令和5年10月1日から適格請求書等保存方式が導入されることとなります。これに伴い適格請求書を発行するために必要な「適格請求書発行事業者」の登録受付が令和3年10月1日から開始されることになっています。

6月号では適格請求書等保存方式の概要と、適格請求書発行事業者の登録に係る定めについて確認しました。

本稿では、令和3年2月に改正された「新消費税経理通達」によって、消費税法に定める小規模事業者（課税期間にかかる基準期間の課税売上高が千万円以下である者）との取引に絞って適格請求書等保存方式導入後の消費税の申告及び会計処理について確認していきます。

〔質問1〕

適格請求書等保存方式の導入後において、消費税免税事業者からの仕入れと消費税課税事業者からの仕入れについて会計処理の方法に違いはありますか。

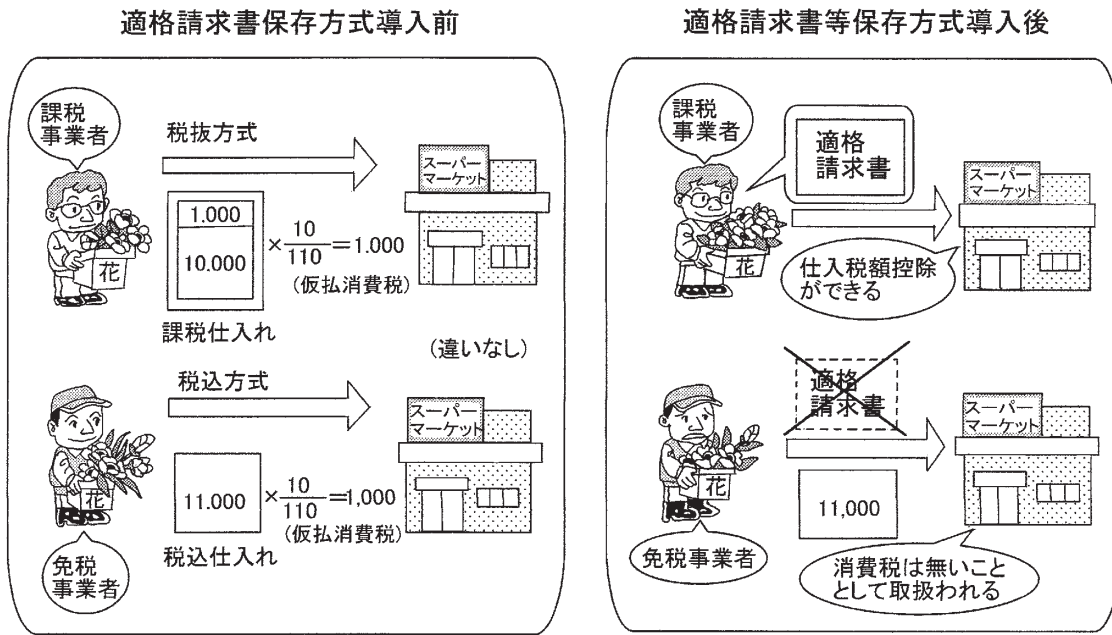
〔回答〕

消費税等（消費税及び地方消費税、以下同じ）の会計処理の方法には、消費税等の額とこれに係る取引の対価の額とを区分して処理する「税抜方式」と消費税等の額とこれに係る取引の対価の額とを区分しないで処理する「税込方式」の2つが選択できます。

現金にて仕入れ11,000円（内、消費税等の額1,000円）を行った場合の2つの処理方式の具体例を示せば以下の通りです。

① 税抜方式の場合

| | |
|--------|-------------------|
| 仕入 | 10,000円／現金10,000円 |
| 仮払消費税等 | 1,000円／現金 1,000円 |



② 税込方式の場合

仕入 11,000円／現金11,000円

このうち消費税課税事業者の多くが採用している税抜方式による場合、適格請求書等保存方式の導入前には、課税仕入れに係る支払い対価の額（消費税等を含む総額）に110分の10（軽減税率対象の場合は108分の8）を乗じて算出した金額に相当する額を仮払消費税等の額とすることとされてきました。この場合、免税事業者からの仕入れであっても仮払消費税等と仕入れの金額が区分処理されるため仕入先が消費税課税事業者であるかどうかで会計処理に違いはありません。

しかしながら、適格請求書等保存方式の導入後には、課税仕入れであっても適格請求書又は適格簡易請求書（適格請求書等、以下同じ）の保存がないものは原則として仕入税額控除の適用を受けることはできず、課税仕入れに係る消費税額は無いこととして取扱われます。また、法人税の取扱い、「仕入税額控除の適用を受ける課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計額」が仮払消費

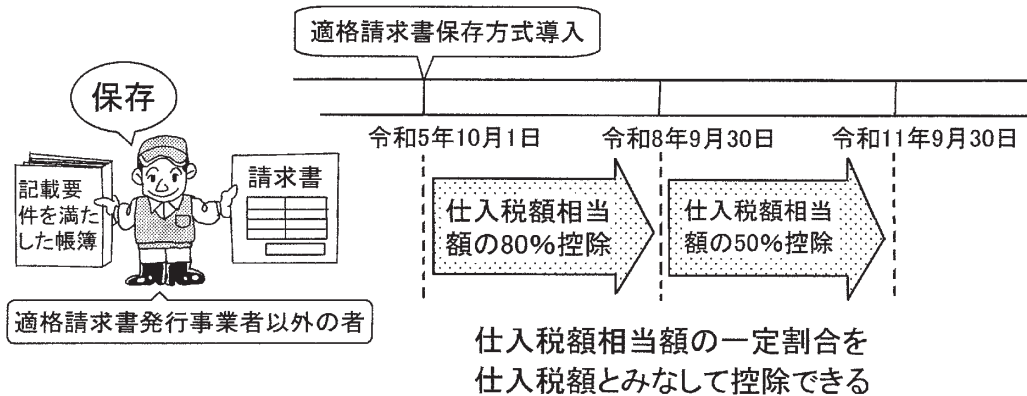
税等の額とされていることから、税務上は仮払消費税等の額がないこととなります。このため適格請求書等保存方式の導入後の免税事業者からの仕入れについては、税抜処理の場合においても消費税等相当額を含めた総額が「仕入」として計上されることとなります。

〔質問2〕

適格請求書等保存方式導入から一定期間は、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置の適用があるということですが、消費税の会計処理はどのようになりますか。

〔回答〕

令和5年10月1日から令和11年9月30日までの間、一定の記載要件を満たした帳簿及び請求書の保存があれば仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置があります（詳細は6月号参照）。控除できる期間と割合は以下



の表①の通りです。

【表① 適格請求書発行事業者以外からの仕入れに関する経過措置】

| 適用される期間 | 仕入控除できる割合 |
|-----------------------------|-------------|
| 令和5年10月1日から 令和8年9月30日まで | 仕入税額相当額の80% |
| 令和8年10月1日から 令和11年9月30日まで | 仕入税額相当額の50% |

この経過措置の適用中に11,000円（内、消費税等の額1,000円）の仕入を行った場合、税抜方式の会計処理を示すと以下の通りです。

① 令和5年10月1日から令和8年9月30日までの場合

仕入 10,200円／現金10,200円
 仮払消費税等 800円／現金 800円

② 令和8年10月1日から令和11年9月30日までの場合

仕入 10,500円／現金10,500円
 仮払消費税等 500円／現金 500円

いずれの場合もみなし控除相当額が仮払消費税等として計上され、残額は仕入対価の金額として処理されるため、適格請求書等保存方式の導入前と比べて「仕入」に計上される金額が段階的に増加します。

【質問3】

適格請求書等保存方式の導入後の課税事業者からの仕入れと免税事業者からの仕入れについて会計処理の違いを具体的に教えてください。

【回答】

以下の設例①の場合について仕入れ及び建物の購入の相手先が全て適格請求書発行事業者である課税事業者であったケースAとすべて免税事業者であったケースBを比較すると表②の通りです。

【設例①】

当社は消費税課税事業者であり、適格請求書を発行している。当課税期間中の売上高は200,000千円（別途消費税等20,000千円）、仕入高は150,000千円（別途消費税等15,000千円）であり、当課税期間の初日に建物100,000千円（別途消費税等10,000千円）を購入し、10年間で減価償却している。

期首及び期末の棚卸資産及び軽減税率対象の取引はない。

【表②：仕入先が課税事業者（適格請求書発行事業者）の場合と免税事業者の場合の比較】

| ケース A | | |
|-------------------------|-----------|--|
| 全て課税事業者から仕入れた場合 | | |
| 売上 | 200,000千円 | |
| 仕入 | 150,000千円 | |
| 売上総利益 | 50,000千円 | |
| 減価償却費 | 10,000千円 | |
| 営業利益 | 40,000千円 | |
| 消費税等の申告納税額 -5,000千円（還付） | | |

| ケース B | | |
|-------------------------|-----------|--|
| 全て免税事業者から仕入れた場合 | | |
| 売上 | 200,000千円 | |
| 仕入 | 165,000千円 | |
| 売上総利益 | 35,000千円 | |
| 減価償却費 | 11,000千円 | |
| 営業利益 | 24,000千円 | |
| 消費税等の申告納税額 20,000千円（納付） | | |

上記表②の比較の通り仕入先が免税事業者の場合は課税事業者（適格請求書発行事業者）の場合に比べて消費税の納税額が25,000千円多く営業利益の金額が16,000千円少ないことが分かります。これは免税事業者からの仕入に係る消費税等15,000千円及び建物の購入に係る消費税等10,000千円が仕入税額控除できないことになり、それに伴う仮払消費税相当額が仕入及び建物の減価償却費として計上されることにより費用計上額が増加するためです。

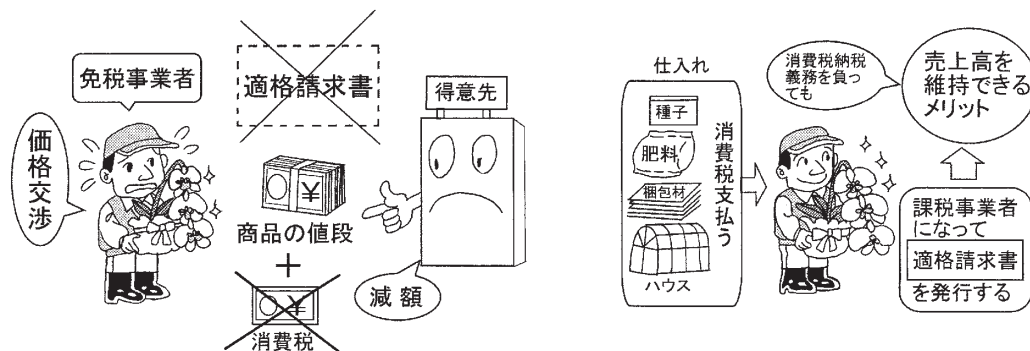
【回答】

適格請求書等の保存はあくまで仕入税額控除を適用するための要件であり、免税事業者が消費税相当額を請求することを禁止しているわけではありません。しかしながら、適格請求書等保存方式導入後は得意先に対して適格請求書が発行できない場合には、消費税相当額の請求については減額を要請される可能性があります。導入後においては事業者同士の販売価格の交渉の領域となりますので、商品に特異性があり適格請求書等保存方式の導入後も消費税相当額を含む総額での販売価格を維持できる事業者もあれば販売価格の減額か販路の転換を図らなければならないケースが生じることも考えられます。

また、消費税免税事業者であってもその仕入や経費の支払いについては消費税の支払いを伴っていますので、適格請求書発行事業者となって消費

【質問4】

当社は免税事業者ですが、適格請求書等保存方式の導入後に適格請求書を発行しない場合、導入前の消費税相当額については取引先に請求できなくなるのでしょうか。



税の納税義務を負っても仕入税額控除を加味した申告納税額よりも売上高を維持できるメリットの方が大きいことも多いと考えられます。免税事業者においては適格請求書等保存方式の導入までに課税事業者となった場合の消費税納税額のシミュレーションや得意先との取引の価格交渉等が必要となってくると考えられます。

【質問5】

当社は現在免税事業者ですが、適格請求書等保存方式の導入後に適格請求書発行事業者となって販売価格に消費税を転嫁するか、免税事業者として消費税相当額の販売価格への転嫁を断念するかの判断について具体的に教えて下さい。

【回答】

以下の設例②について消費税相当額を販売価格に転嫁しないケースAと適格請求書発行事業者となるケースBを比較すると以下の表③の通りです。

【設例②】

当社は消費税免税事業者である。当課税期間中の売上高は8,800千円、仕入高は5,500千円であり、その他の経費1,100千円を支払っている。

期首及び期末の棚卸資産及び軽減税率対象の取引はなく、売上・仕入・経費はすべて消費税等の支払いを伴うものである。

以下の表③の通り設例②のケースでは適格請求書発行事業者となることを選んだ方が、免税事業者を続けて消費税相当額の売上高への転嫁をしなかったケースよりも当期純利益とキャッシュフローが上回ることが分かります。

このように、免税事業者であることを継続することで売上高が減少することが見込まれるケースでは適格請求書発行事業者となって消費税申告を行った方が良いケースも十分にあり得るため、適格請求書等保存方式の導入前に十分に検討しておくことが重要となります。

【表③：免税事業者を続けるか適格請求書発行事業者となるかの比較表】

(金額単位：千円)

| | ケースA | ケースB | 現 状 |
|------------------|---------|---------------|-------|
| | 消費税転嫁なし | 適格請求書発行事業者となる | |
| ① 売上 | 8,000 | 8,800 | 8,800 |
| ② 仕入 | 5,500 | 5,500 | 5,500 |
| ③ 売上総利益 (①-②) | 2,500 | 3,300 | 3,300 |
| ④ 経費 | 1,100 | 1,100 | 1,100 |
| ⑤ 租税公課 (消費税) | 0 | 200 | 0 |
| ⑥ 営業利益 (③-④-⑤) | 1,400 | 2,000 | 2,200 |
| ⑦ 法人税等 (22%) | 308 | 440 | 484 |
| ⑧ 当期純利益 (⑥-⑦) | 1,092 | 1,560 | 1,716 |
| ⑨ 消費税納税額 | 0 | 200 | 0 |
| ⑩ キャッシュフロー (⑧-⑨) | 1,092 | 1,360 | 1,716 |