

## 特別企画 = インボイス制度 経過措置適用取引の 仕訳例・仕入控除税額の計算例を紹介

～財務省、デジタル庁の担当官が経理処理等の実務対応を語る～



財務省主税局税制第二課  
佐野 恵一郎 氏



デジタル庁  
加藤 博之 氏

令和5年10月1日から消費税の「適格請求書等保存方式（インボイス制度）」が始まる。インボイス制度移行後も一定期間は、免税事業者などからの課税仕入れに係る仕入税額控除が認められる経過措置があるが、この経過措置の適用を受ける取引につき、仕訳の方法や具体的な仕入控除税額の計算方法を気にする向きがあるようだ。

そこで、関係者（本文中、敬称略）に経理処理を含めた対応方法を検討していただいた。インボイス制度に対応する会計ソフト等を開発するベンダーはもちろん、企業の経理担当者や税理士等の実務家は参考とされたい。

※文中における意見、主張等に関する部分については、質問者及び回答者の個人的な見解に基づくものであり、所属した・所属する組織の公式な見解等ではありません。

### 経過措置適用取引の仕訳に疑問の声

**【加藤】** 消費税のインボイス制度においては、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについて、仕入税額控除が原則認められないと理解しています。他方、インボイス制度への移行から一定期間、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについても、一定の仕入税額相当額が控除可能となる経過措置が設けられていると認識しています。

**【佐野】** そのとおりです。適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについて、インボイス制度移行後3年間はその税額の80%、その

次の3年間は50%控除できることとなっています。経過措置適用取引の仕入税額控除については、「区分記載請求書等と同様の事項が記載された請求書等の保存」と「区分記載請求書等保存方式での記載事項に加え、経過措置の適用を受ける旨を記載した帳簿の保存」が必要となります。

**【加藤】** そうですね。その帳簿の記載について、会計・税務ソフトベンダーや事業者の方から質問を受けることが多くあります。具体的には、経過措置の適用を受ける取引の仕訳についてです。例えば、法人が適格請求書発行事業者以外の者から「消耗品（10%対象）：1,100円」

を現金で仕入れた場合を考えたいと思います。とりわけ、税抜経理方式（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経理する方式）による場合、現行（区分記載請求書等保存方式）においては、課税仕入れに係る仮払消費税等の額として計上する金額は、地方消費税も加味したところで、「課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10を乗じて算出した金額」に相当する額とされています。したがって、【参考1】の仕訳になると思います。

#### 【参考1】 現行の区分記載請求書等保存方式における仕訳例

(借方)		(貸方)	
消耗品費	1,000円	現金	1,100円
仮払消費税等	100円		

#### 期末の仕訳処理は事務煩雑になる恐れも

【佐野】 インボイス制度への移行後は少し注意する必要があります。消費税法令上、仕訳の方法を規定しているわけではないですが、例えば、法人が税抜経理方式により経理しており、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについて80%控除する場合には、支払対価の額のうちインボイス制度への移行前の仮払消費税等の額の80%相当額を仮払消費税等の額として、法人税の所得金額の計算を行うこととなります。

【加藤】 要すれば、【参考2】のような仕訳と

なるということでしょうか。

#### 【参考2】 経過措置適用取引の仕訳例①

(借方)		(貸方)	
消耗品費	1,020円	現金	1,100円
仮払消費税等	80円		

【佐野】 取引時点で仕訳を完結させるとしたらその処理があり得ると思います。ただし、期末等に仕訳処理を行うことも想定すれば、【参考3】のような方法も考えられます。

#### 【参考3】 経過措置適用取引の仕訳例②

(借方)		(貸方)	
《取引時点》			
消耗品費	1,000円	現金	1,100円
仮払消費税等	100円		
《期末等》			
雑損失	20円	仮払消費税等	20円

【加藤】 【参考3】の方法は、一見、「現行の会計システムを変更したくない」という事業者にフレンドリーな方法のようにも思えます。しかしながら、期末等に改めて仕訳処理をするということは逆に負担かもしれませんね。例えば、取引に標準税率・軽減税率の対象が混在している場合など、システムが複雑になるのではないかとの懸念はあります。

【佐野】 ちなみに【参考3】の方法を採る場合、減価償却資産を取得した際には、申告調整等が発生する場合がありますのでその点は留意する必要があります（【参考4】）。

【参考4】経過措置適用取引に係る仕訳の考え方

○免税事業者から減価償却資産（10%対象、20年均等償却建物1,100万円）を取得

取引時	(建物)	10,000千円	(未払金)	11,000千円
	(仮払消費税等)	1,000千円		
期末	(減価償却費)	500千円	(減価償却累計額)	500千円
	(雑損失)	200千円	(仮払消費税等)	200千円
申告調整	(加算) (減価償却超過額) 190千円			

(内閣官房 IT 総合戦略室提供資料)

経過措置適用取引の税額計算方法に疑問の声

【加藤】ところで、経過措置適用の課税仕入れに係る消費税額の計算についても、事業者や会計・税務ソフトベンダーから質問を受けます。特に、税抜経理方式を採用しており、「積み上げ計算」\*1をしたいという場合です。

【佐野】例えば、80%が控除できる場合の税額計算の方法については、「積み上げ計算」を採用しているのであれば、課税仕入れの都度、支払対価の額に110分の7.8（軽減税率対象であれば108分の6.24）を乗じて算出した額の80%の金額を算出することとなります。また、ここで1円未満の端数が生じた場合は切り捨て又は四捨五入することとされています。

【加藤】次の2件（取引①、取引②）の経

過措置適用の課税仕入れを行った場合について考えてみたいと思います。

・(取引①)

取引年月日：令和5年10月3日

消耗品費 1,100円

・(取引②)

取引年月日：令和5年10月5日

消耗品費 2,200円

上記の取引の仕訳（取引時の仕訳で完結させる方法）は【参考5】のようになった上で、それぞれ控除できる消費税額は、

・(取引①)

仕入控除税額 = 62円 (1,100円 × 7.8 / 110 × 0.8 = 62.4円)

・(取引②)

仕入控除税額 = 124円又は125円 (2,200円 × 7.8 / 110 × 0.8 = 124.8円)

となります（【参考5】）。

\*1 「積み上げ計算」…請求書等に記載された消費税額等のうち課税仕入れに係る部分の金額の合計額に100分の78を掛けて算出する「インボイス（請求書等）積み上げ計算」（新消法30①、新消令46①）の他に、課税仕入れの都度、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減税率の対象となる場合は108分の8）を乗じて算出した金額（1円未満の端数を切り捨て又は四捨五入）を仮払消費税額等などとし、帳簿に記載している場合には、その金額の合計額に100分の78を掛けて算出する「帳簿積み上げ計算」（新消令46②）も認められる。

## 【参考5】インボイス制度後の「積み上げ計算」(経過措置適用分)

① 令和3年10月3日	(消耗品費) 1,020円 (仮払消費税等) 80円	(未払金) 1,100円
② 令和3年10月5日	(消耗品費) 2,040円 (仮払消費税等) 160円	(未払金) 2,200円

## ○「積み上げ計算」の場合

## ①の課税仕入れについて

1,100円(課税仕入れに係る支払対価の額)  $\times 7.8/110 \times 0.8 = \underline{62.4} (\Rightarrow 62)$

## ②の課税仕入れについて

2,200円(課税仕入れに係る支払対価の額)  $\times 7.8/110 \times 0.8 = 124.8$   
( $\Rightarrow 124$  or  $125$ )



$$62 + 124 \text{ (or } 125) = \underline{186 \text{ (or } 187)}$$

(内閣官房 IT 総合戦略室提供資料)

## 経過措置適用取引と通常取引で「積み上げ計算」の方法に違い

**【加藤】** つまり、経過措置の適用がない通常の取引における「積み上げ計算」とは計算方法が異なるということですね。通常の場合、「インボイスに記載された税額」や「帳簿に記

載された仮払消費税額」を用いて計算することになりますが(【参考6】)。

**【佐野】** そうです。端的に申し上げますと、経過措置適用の課税仕入れに係る消費税額の「積み上げ計算」は、「積み上げ計算」という方法ではあるものの、「帳簿に記載された仮払消費税額」は用いずに計算する\*2こととなります。

\*2 区分記載請求書には「消費税額」の記載を求められないため、「(区分記載)請求書に記載された税額」を、積み上げ計算に用いることは想定されていない。

## 【参考6】インボイス制度後の「積み上げ計算」(インボイス)

① 令和5年10月3日	(消耗品費)	1,000円	(未払金)	1,100円
	(仮払消費税等)	100円		
② 令和5年10月5日	(消耗品費)	2,000円	(未払金)	2,200円
	(仮払消費税等)	200円		

## ○「インボイス積み上げ計算」の場合

$$300 \text{ (インボイスに記載された税額の合計)} \times 78/100 = \underline{234}$$

## ○「帳簿積み上げ計算」の場合

$$\textcircled{1} \text{ の課税仕入れについて: } 1,100 \times 10/110 = 100 \text{ (仮払消費税額)} \times \text{端数処理}$$

$$\textcircled{2} \text{ の課税仕入れについて: } 2,200 \times 10/110 = 200 \text{ (仮払消費税額)} \times \text{端数処理}$$

$$300 \text{ (帳簿に記載された仮払消費税額の合計)} \times 78/100 = \underline{234}$$

〔内閣官房 IT 総合戦略室提供資料〕

## 会計システムで算出の「仮払消費税額」を税額計算に使えず

【加藤】 非常に重要な点ですね。会計システムと税務システムでのデータ連携を考えた場合、会計システムの仕訳の中で算出された「仮払消費税額」を税務システムに連携し、税額計算に用いることができればシンプルだと思います。ただ、法令上は、経過措置適用取引については、そういう仕組みではないということですね。

【佐野】 そうです。先にお話ししたとおり、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れについて「仮払消費税額」をどのように記帳するかは事業者によって様々となります。また、経過措置という暫定的なものであることを踏まえ、記帳方法如何にかかわらず適用を受けられるよう、仕訳の中で算出された「仮払消費税額」を用いるのではなく、あくまで、経過措置適用の課税仕入れの対価の額から「国分」の消費税額をみなして計算する規定になっています。

## 経過措置適用取引の税額計算のタイミングは柔軟に

【加藤】 実務的には、会計システムの中で、経過措置適用取引を区別して管理し、それぞれの課税仕入れについて、課税仕入れの都度、控除対象となる消費税額を計算する仕組みを設けておくのがベターなのかなという印象です。そして、そのデータを必要に応じ、税務システムに連携していく、そんな形になるのかもしれない。

ところで、その際、一つ気になることがあります。「課税仕入れの都度」の考え方です。例えば、先にお話しした対応の場合、会計システムの中での税額計算のタイミング等は、どの程度、厳密に考える必要があるのでしょうか。

【佐野】 そもそも「課税仕入れの都度」とされているのは、経過措置の適用がない通常の取引について「インボイス積み上げ計算」又は「帳簿積み上げ計算」を行う場合には、経過措置適用の課税仕入れについても、個々の取引ごとに

算出された控除対象となる消費税額を積み上げて計算するという考え方を採っているからです。

その上で、「課税仕入れの都度」に関して、法令上は「いつ計算するか」を具体的に定めている訳ではありませんが、例えば、おっしゃるのように、厳密に課税仕入れの都度税額を計算するのではなく、あらかじめ区分して管理していた経過措置適用の課税仕入れを抽出し、課税期間の中途や期末において、先にお話しした計算

方法（【参考5】）に基づいて計算するということも、認められると考えています。

**【加藤】** その考え方であれば、システムの観点からもだいぶ柔軟な対応ができるのではないかと思います。会計・税務ソフトベンダーの皆様には、ぜひ、この考え方も踏まえ、具体的な仕組みを検討してもらいたいです。また、当局においても、この旨を積極的に発信していただきたいと思います。

(了)