

## V 中小事業者の税額計算の特例

この章では、課税資産の譲渡等の税込価額又は課税仕入れに係る支払対価の額等を税率ごとに区分して合計することにつき困難な事情がある中小事業者を対象とする税額計算の特例（経過措置）について説明します。

### 1 中小事業者の税額計算の特例（経過措置）の概要

軽減税率制度の下では、IV《税額計算》にあるとおり、原則として、日々の業務において、売上げ及び仕入れについて区分経理を行い、税率ごとに区分して税額計算を行うこととなります。

この点、区分経理に対応する準備が整わないなど、国内において行った課税資産の譲渡等の税込価額（以下「課税売上げ（税込み）」といいます。）又は課税仕入れに係る支払対価の額等（以下「課税仕入れ等（税込み）」といいます。）を税率ごとに区分して合計することにつき困難な事情がある中小事業者（基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者をいいます。以下同じ。）については、令和元年10月からの一定期間について、税額計算の特例を用いて、課税標準額及び課税仕入れ等に係る消費税額（国内における課税仕入れに係る消費税額及び外国貨物の引取りに係る消費税額をいいます。以下同じ。）を計算することができます。

この税額計算の特例は、事業者が行っている事業に応じて、適用できる特例や期間が異なります。



Q

税額計算の特例を使える「困難な事情」とはどのような場合をいいますか。

A

「困難な事情」とは、例えば、課税期間中に国内において行った課税売上げ（税込み）又は課税仕入れ等（税込み）につき、税率ごとの管理が行えなかった場合等の困難な事情をいいます。そのような場合には、困難の度合いを問いません。

### 2 売上税額の計算の特例

経過措置について



#### (1) 売上税額の計算の特例の概要

課税売上げ（税込み）を税率ごとに区分して合計することにつき困難な事情がある中小事業者は、経過措置として、課税売上げ（税込み）の合計額に一定の割合を掛けて軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）を計算する特例が認められています。

「一定の割合」については、中小事業者の態様に応じて以下のとおりとなります。

##### ① 小売等軽減仕入割合の特例

課税仕入れ等（税込み）を税率ごとに区分して管理できる卸売業又は小売業を営む中小事業者は、当該事業に係る課税売上げ（税込み）に、当該事業に係る課税仕入れ等（税込み）に占める軽減税率の対象となる売上げにのみ要する課税仕入れ等（税込み）の割合（**小売等軽減仕入割合**）を掛けて、軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）を算出し、売上税額を計算できます。

② 軽減売上割合の特例

課税売上げ（税込み）に、通常の連続する 10 営業日の課税売上げ（税込み）に占める同期間の軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）の割合（**軽減売上割合**）を掛けて、軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）を算出し、売上税額を計算できます。ここでいう通常の連続する 10 営業日とは、当該特例の適用を受けようとする期間内の通常の事業を行う連続する 10 営業日であれば、いつかは問いません。

③ 上記①及び②の割合の計算が困難な場合

上記①及び②の割合の計算が困難な中小事業者であって、主として軽減対象資産の譲渡等を行う事業者は、これらの割合を **50/100** とすることができます。

なお、主として軽減対象資産の譲渡等を行う事業者とは、適用対象期間中の課税売上げのうち、軽減税率の対象となる課税売上げの占める割合がおおむね **50%以上** である事業者をいいます。

### 売上税額の計算の特例のポイント

売上げを税率ごとに区分することが困難な中小事業者は、

- ・令和元年 10 月 1 日から令和 5 年 9 月 30 日までの期間において、
- ・売上げの**一定割合**を軽減税率の対象売上げとして\*、売上税額を計算することができます。

$$\text{※ 軽減税率の対象となる税込売上額} = \text{課税売上げ（税込み）} \times \text{以下のいずれかの割合}$$

① 仕入れを税率ごとに管理できる卸売業・小売業を営む中小事業者<sup>(注1)</sup>

#### 小売等軽減仕入割合

卸売業・小売業に係る軽減税率対象品目の売上げにのみ要する課税仕入れ（税込み）

卸売業・小売業にのみ要する課税仕入れ（税込み）

仕入れを税率ごとに管理できれば売上税額が計算できるんだ。

(注1) 簡易課税制度を適用しない中小事業者に限ります。

② ①の特例を適用する事業者以外の中小事業者

#### 軽減売上割合

通常の連続する 10 営業日の軽減税率対象品目の課税売上げ（税込み）

通常の連続する 10 営業日の課税売上げ（税込み）

通常の連続した 10 営業日の売上げを税率ごとに管理できれば、売上税額が計算できるんだ。



③ ①・②の割合の計算が困難な中小事業者

50  
—  
100

主に軽減税率対象品目を販売する中小事業者<sup>(注2)</sup>が対象なんだ。



(注2) 適用対象期間中の課税売上げのうち、軽減税率対象品目の販売の対価の額の占める割合がおおむね50%以上の事業者をいいます。

## (2) 小売等軽減仕入割合の特例

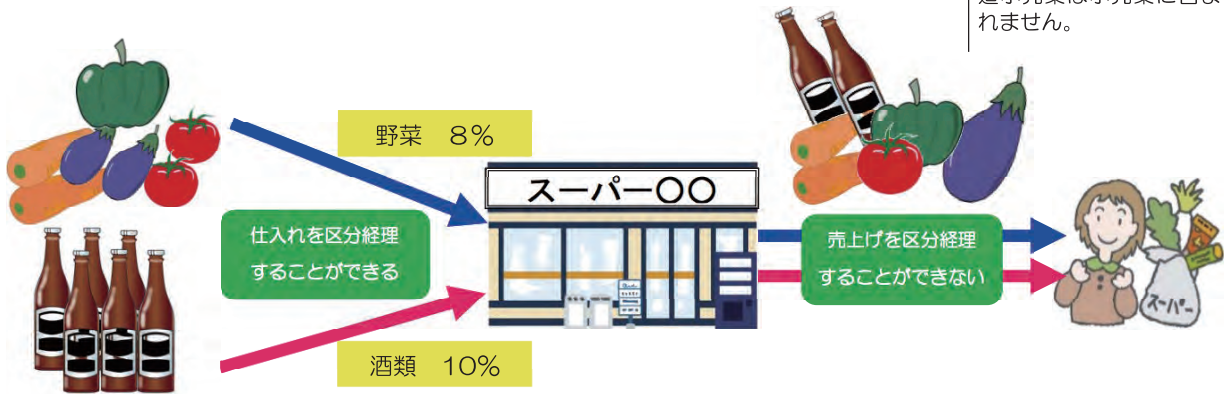
### イ 対象事業者

次の①から③の要件を満たす中小事業者が適用できます。

- ① 軽減対象資産の譲渡等を行う、卸売業又は小売業を営む事業者<sup>(注1)</sup>
- ② 特例の適用を受けようとする課税期間中に簡易課税制度（簡易課税制度の届出の特例を受ける場合を含みます。）の適用を受けない事業者
- ③ 課税仕入れ等（税込み）について、区分経理できる事業者

(注1)  
卸売業とは、他の者から購入した商品はその性質及び形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業をいいます。  
小売業とは、他の者から購入した商品はその性質及び形状を変更しないで販売する事業で卸売業以外のものをいいます。  
卸売業及び小売業の範囲は、簡易課税制度の事業区分と異なることはありませんので、例えば、製造小売業は小売業に含まれません。

### ≪例：野菜と酒類を販売する小売事業者の場合≫

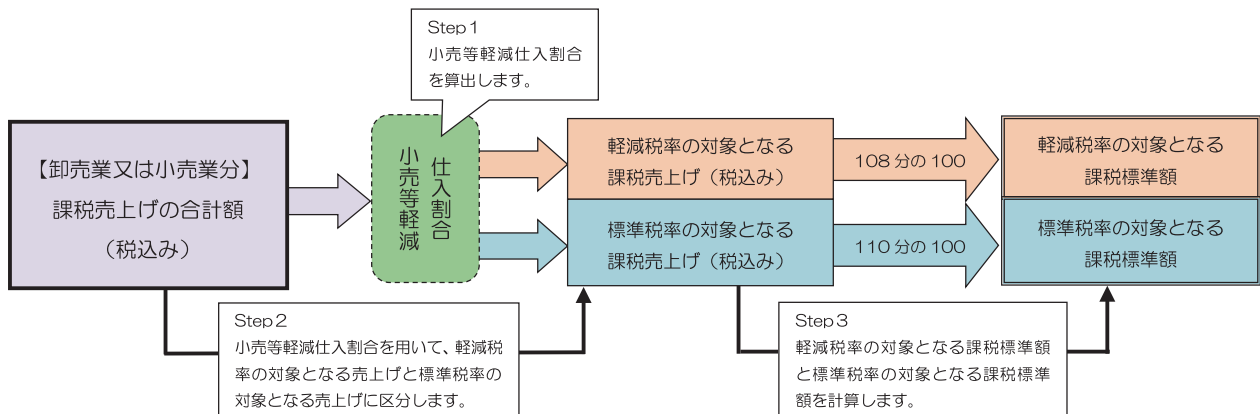


### ロ 適用対象期間

「小売等軽減仕入割合の特例」の適用対象期間は、課税期間のうち、令和元年10月1日から令和5年9月30日までの期間です。

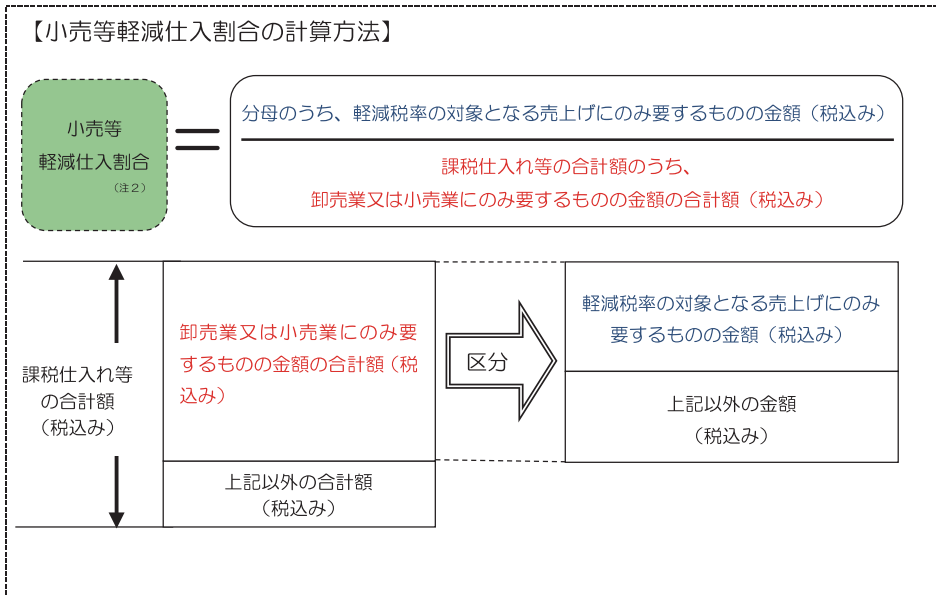
### ハ 小売等軽減仕入割合の特例による課税標準額及び消費税額の計算方法

#### ■ 小売等軽減仕入割合を用いた課税標準額計算のイメージ



## Step 1

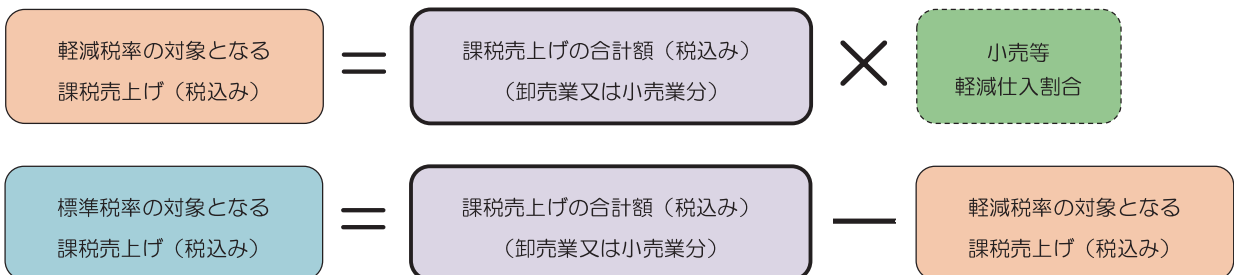
小売等軽減仕入割合を計算します。



(注2)  
主として軽減対象資産の譲渡等を行う事業者で、小売等軽減仕入割合を算出することが困難な場合は、小売等軽減仕入割合を50%として計算することができます。

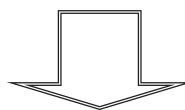
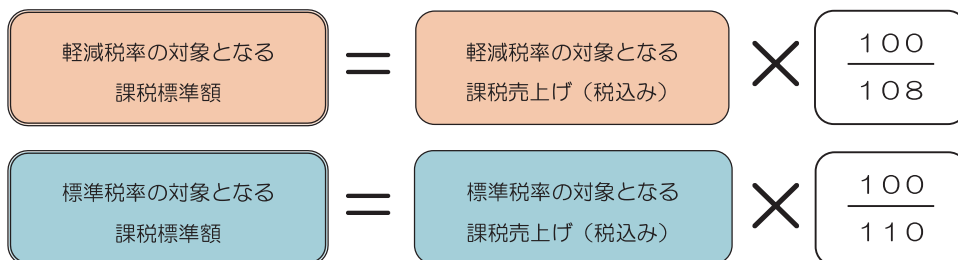
## Step 2

小売等軽減仕入割合を用いて、卸売業又は小売業に係る売上げを、軽減税率の対象となる売上げと標準税率の対象となる売上げに区分します。



## Step 3

軽減税率の対象となる課税標準額と標準税率の対象となる課税標準額を計算します。



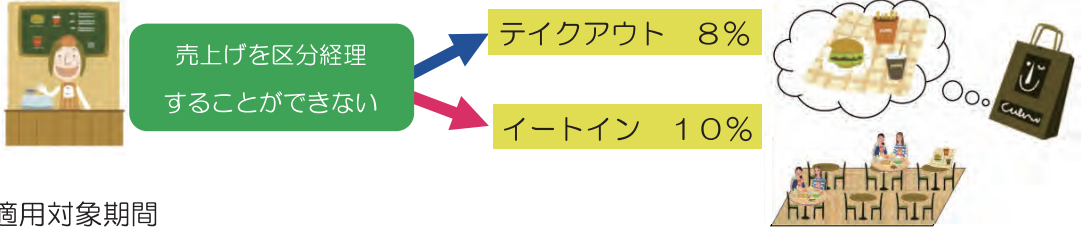
算出した税率ごとの課税標準額（1,000 円未満切捨て）に軽減税率又は標準税率を掛けて、税率ごとの課税売上げに係る消費税額を計算します。

### (3) 軽減売上割合の特例

#### イ 対象事業者

軽減対象資産の譲渡を行う中小事業者であれば、業種に関係なく適用することができます。

例：飲食店業を営む事業者で持ち帰り（テイクアウト）と店内飲食（イトイン）がある場合

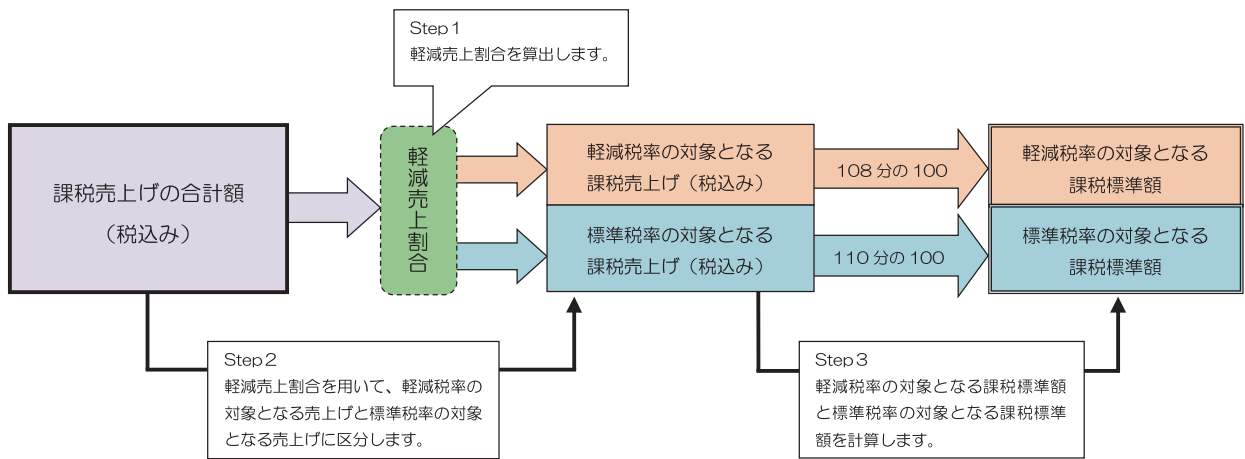


#### ロ 適用対象期間

「軽減売上割合の特例」の適用対象期間は、課税期間のうち、令和元年 10 月 1 日から令和 5 年 9 月 30 日までの期間です。

#### ハ 軽減売上割合の特例による課税標準額及び消費税額の計算方法

### ■ 軽減売上割合を用いた課税標準額計算のイメージ

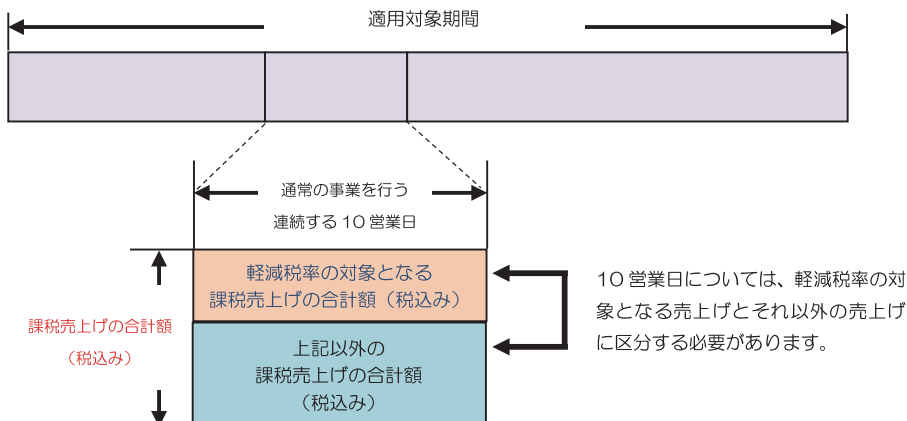


### Step 1

軽減売上割合を計算します。

#### 【軽減売上割合の計算方法】

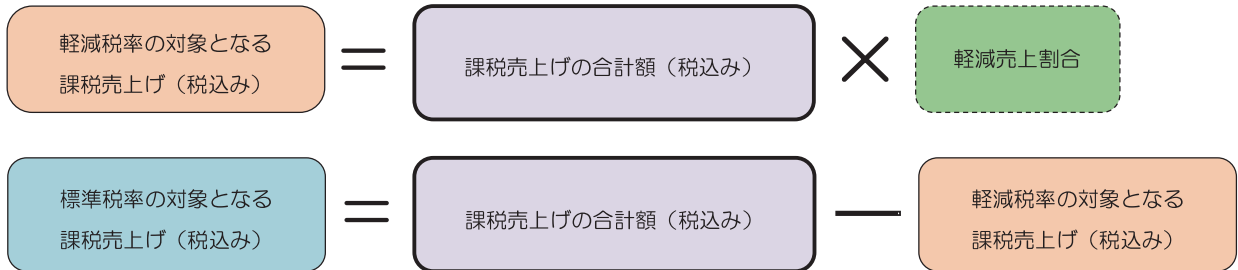
$$\text{軽減売上割合 (注3)} = \frac{\text{分母のうち、軽減税率の対象となる課税売上の合計額 (税込み)}}{\text{通常の事業を行う連続する 10 営業日における課税売上の合計額 (税込み)}}$$



(注3) 主として軽減対象資産の譲渡等を行う事業者で、軽減売上割合を算出することが困難な場合は、軽減売上割合を 50%として計算することができます。

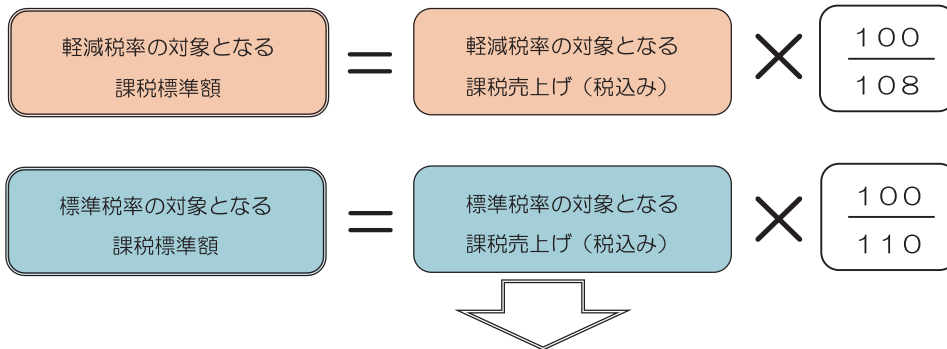
## Step2

軽減売上割合を用いて、軽減税率の対象となる売上げと標準税率の対象となる売上げに区分します。



## Step3

軽減税率の対象となる課税標準額と標準税率の対象となる課税標準額を計算します。



算出した税率ごとの課税標準額（1,000 円未満切捨て）に軽減税率又は標準税率を掛けて、税率ごとの課税売上げに係る消費税額を計算します。



「通常の事業を行う連続する10営業日」とはどのような場合をいいますか。



「通常の事業を行う連続する10営業日」は、適用対象期間内の通常の事業を行う連続する10営業日であればいつかを問いませんが、例えば、通常、飲食料品と飲食料品以外の資産の譲渡を行う事業者が、催し物等の特別な営業により、飲食料品の譲渡しか行わなかった営業日は、「通常の事業」を行う営業日に含まれません。



#### (4) 複数の事業を営む中小事業者の売上税額の計算の特例の適用関係

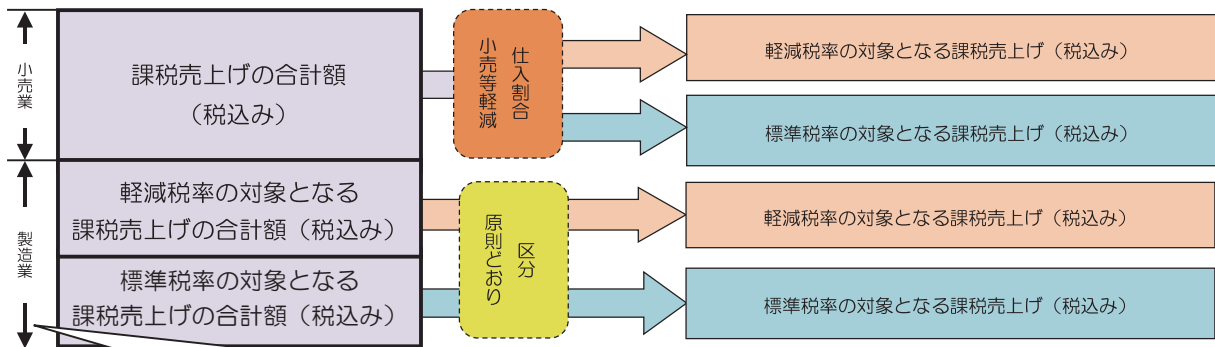
複数の事業を営む中小事業者が、課税売上げ（税込み）を事業ごとに区分しているときは、その区分している事業ごとに「小売等軽減仕入割合の特例」又は「軽減売上割合の特例」を適用することができます。

なお、「小売等軽減仕入割合の特例」と「軽減売上割合の特例」を併用することはできませんので、例えば、小売業と製造業を営む中小事業者で、小売業について、「小売等軽減仕入割合の特例」を適用する場合、製造業については、原則どおり、税率ごとに課税売上げ（税込み）を区分し、税額計算を行わなければなりません（以下の①の場合）。

また、小売業及び製造業の両方に「軽減売上割合の特例」を適用することも可能です（以下の②の場合）。

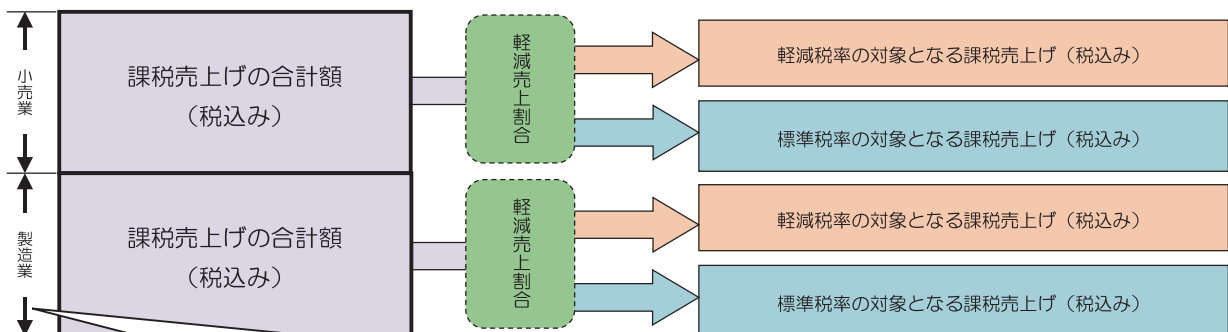
#### ■ 複数の事業を営む場合の売上税額の計算の特例の適用関係

##### ① 小売業に「小売等軽減仕入割合の特例」を適用した場合



「小売等軽減仕入割合の特例」と「軽減売上割合の特例」は、併用することができないため、「軽減売上割合の特例」を適用することはできません。

##### ② 小売業・製造業それぞれに「軽減売上割合の特例」を適用した場合



事業ごとに「軽減売上割合の特例」を適用することができます（次ページの計算例を参照）。

事業ごとに「軽減売上割合の特例」を適用する場合の計算例

例：小売業と製造業を営む中小事業者A（課税期間が令和3年4月1日から令和4年3月31日）は、課税期間中の売上げを税率ごとに区分経理することにつき困難な事情があることから、各事業につき、10営業日の売上げを軽減税率の対象と標準税率の対象とに区分経理し、軽減売上割合の特例を適用することとした。

売上帳（小売業）

（単位：円 税込み）

月	日	摘要	内訳	金額
4	...	...		1,800,000
5	1~10	野菜※	400,000	
		雑貨	100,000	
	11~31		1,000,000	1,500,000
6	...			1,600,000
7	...			1,800,000
8	...			1,200,000
9	...			1,000,000
10	...			1,300,000
11	...			1,300,000
12	...			900,000
1	...			1,700,000
2	...			1,100,000
3	...			1,000,000
総売上高				16,200,000

売上帳（製造業）

（単位：円 税込み）

月	日	摘要	内訳	金額
4	...	...		1,700,000
5	...	...		1,200,000
6	...	...		900,000
7	...	...		1,100,000
8	1~21	...	800,000	
	22~31	パン※	100,000	
		雑貨	300,000	1,200,000
9	...	...		1,400,000
10	...			1,300,000
11	...			1,000,000
12	...	...		800,000
1	...	...		1,500,000
2	...	...		1,200,000
3	...	...		740,000
総売上高				14,040,000

連続する10営業日

連続する10営業日

※は軽減税率対象品目

【小売業】

1 軽減売上割合の算出

軽減売上割合

$$400,000 / (400,000 + 100,000) = 0.8$$

2 軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）

$$16,200,000 \times 0.8 = 12,960,000$$

3 軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等の対価の額

$$12,960,000 \times 100 / 108 = 12,000,000$$

4 標準税率の対象となる課税資産の譲渡等の対価の額

$$(16,200,000 - 12,960,000) \times 100 / 110 = 2,945,454$$

【合計】

軽減税率の対象となる課税標準額（1,000円未満切捨て） 12,000,000 + 3,250,000 = 15,250,000

標準税率の対象となる課税標準額（1,000円未満切捨て） 2,945,454 + 9,572,727 ÷ 12,518,000

※ 連続する10営業日は事業ごとに異なった日とすることも可能です。

※は軽減税率対象品目

【製造業】

1 軽減売上割合の算出

軽減売上割合

$$100,000 / (100,000 + 300,000) = 0.25$$

2 軽減税率の対象となる課税売上げ（税込み）

$$14,040,000 \times 0.25 = 3,510,000$$

3 軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等の対価の額

$$3,510,000 \times 100 / 108 = 3,250,000$$

4 標準税率の対象となる課税資産の譲渡等の対価の額

$$(14,040,000 - 3,510,000) \times 100 / 110 = 9,572,727$$

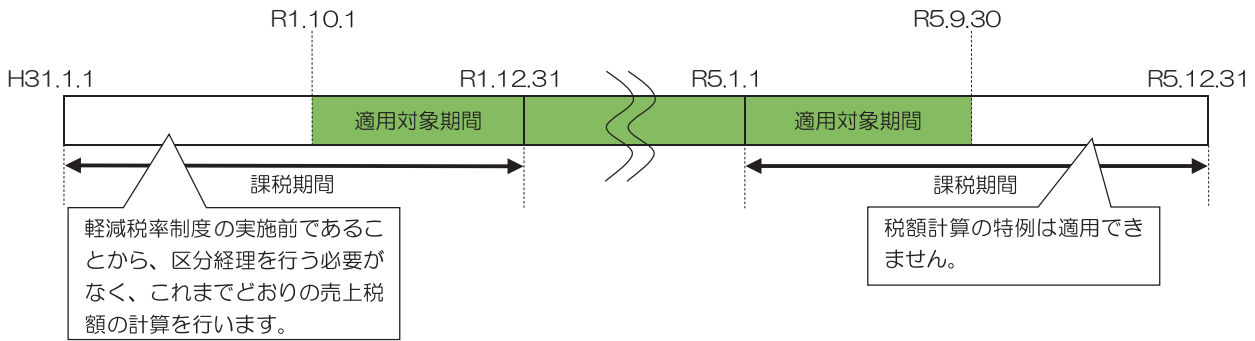


### (5) 適用対象期間に関する留意点

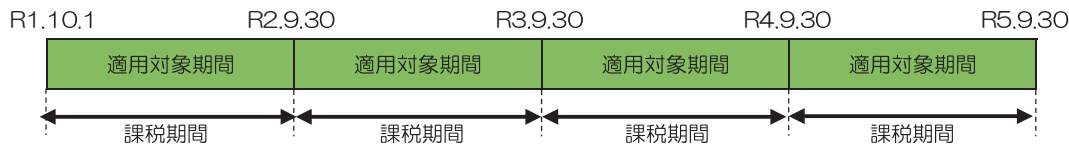
売上税額の計算の特例を適用できる期間は、課税期間のうち、令和元年10月1日から令和5年9月30日までの期間です。

令和元年10月1日及び令和5年9月30日をまたぐ課税期間においては、これらの日の前後で適用関係が異なります。

- 課税期間が1月1日から12月31日までの事業者の場合  
(令和元年10月1日及び令和5年9月30日をまたぐ課税期間がある場合)



- 課税期間が10月1日から9月30日までの事業者の場合



### (6) 売上返品、値引き、割戻し等があった場合（売上税額の計算の特例を適用）

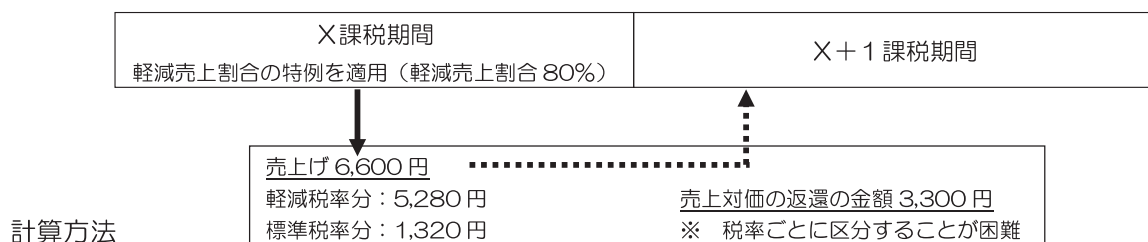
売上税額の計算の特例の適用を受けた課税資産の譲渡等につき、売上対価の返還等を行った場合は、その売上対価の返還等の対象となった課税資産の譲渡等の事実に基づき、売上対価の返還等の金額に係る消費税額を計算する必要があります。

ただし、その売上対価の返還等の金額を税率ごとに区分することが困難な場合には、その売上対価の返還等の金額に、適用した売上税額の計算の特例の割合(「小売等軽減仕入割合」、「軽減売上割合」又は「50%」)を掛けて計算した金額を軽減対象資産の譲渡等に係るものとして計算することができます。

※ 貸倒れに係る消費税額についても、同様に計算することができます。

#### 売上返品等があった場合の具体的な計算方法

例：「軽減売上割合の特例」の適用を受けた場合（軽減売上割合＝80%）で、売上対価の返還等の金額（3,300円）を税率ごとに区分することが困難なとき



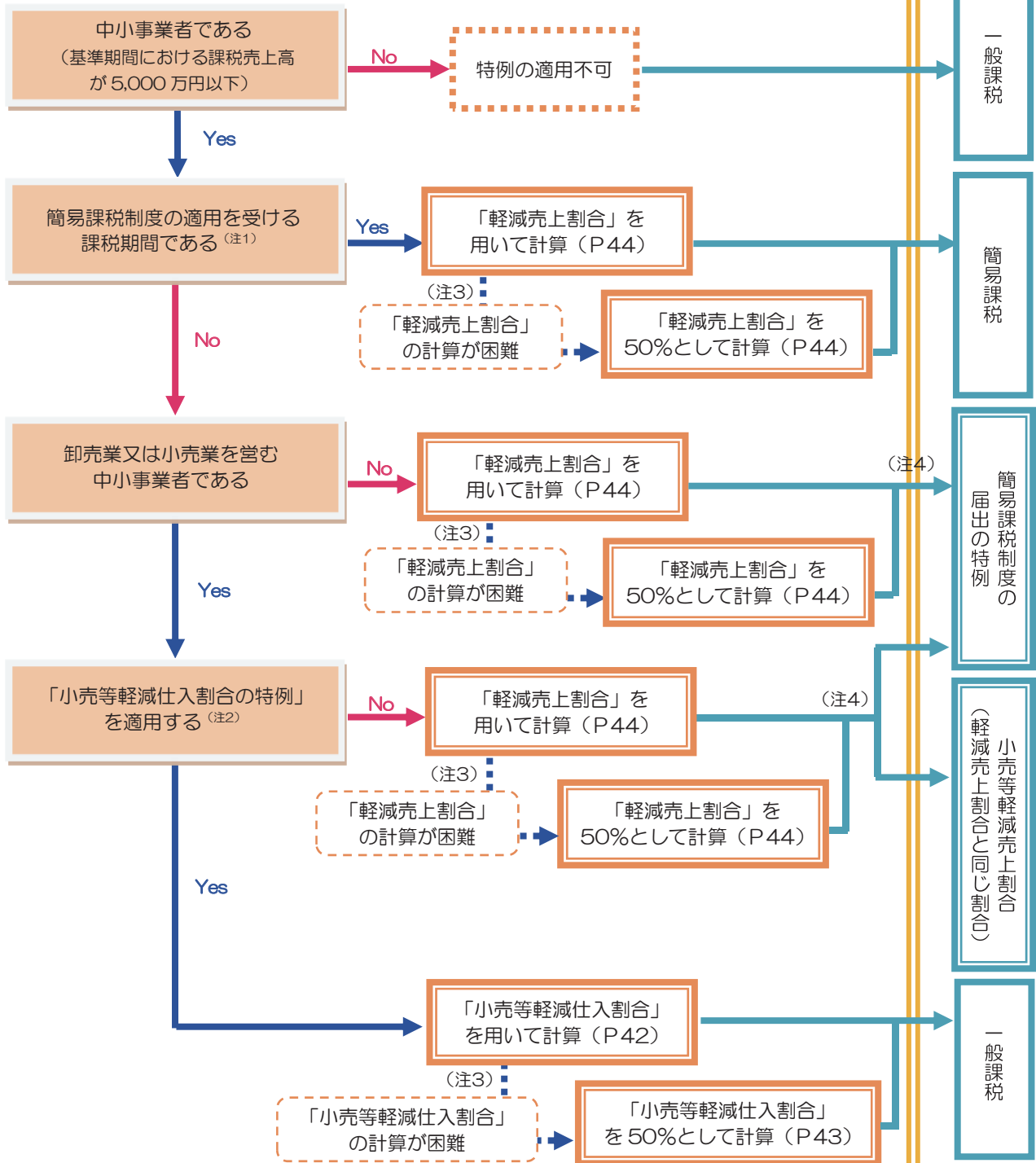
軽減売上割合80%を用いて計算します。  
したがって、軽減対象資産の譲渡等に係る対価の返還等の額は、3,300円×80%＝2,640円となります。

売上げを区分経理することが難しい場合、  
どの特例が適用できるんだろう…？

○ 売上税額の計算の特例

※ 一の事業のみを営む事業者の場合  
(複数の事業を営む事業者の場合はP46参照)

(参考)  
仕入税額控除の  
計算方法



- (注) 1 簡易課税制度の届出の特例 (P51) を受ける場合を除きます。  
 2 仕入れを税率ごとに区分経理する必要があります。  
 3 主として軽減対象資産の譲渡等を行う事業者 (P41) が対象となります。  
 4 仕入税額の計算の特例を選択しないことも可能です。