経税部だより

歯科医師とインボイス制度

税理士　西村　博史

インボイス制度の概要

２０２３年10月１日から「適格請求書等保存方式」（以下「インボイス」制度）が開始されます。インボイスとは、従来の請求書領収書の様式に新たに「**登録番号**」と「**税率ごとに区分した消費税額及び適用税率**」を記載したもの（図１）です。

インボイスを発行できるのは、登録することでインボイス発行事業者となり同時に消費税を納税する事業者のみです。従って消費税を納税しない免税事業者は、インボイスを発行できないこととなります（表１）。

消費税の納税額は、消費税が課税される売上（課税売上）にかかる消費税から消費税が課税される仕入や諸経費（課税仕入）にかかる消費税を差引（仕入税額控除）して、その差額として計算するのが原則です。インボイス制度導入後は、インボイスでない請求書には消費税が含まれていないこととなり、消費税の仕入税額控除ができないこととなります。

歯科医師にとって、このインボイス制度の何が問題か、本稿では実務的な観点からインボイス制度の問題点を検討します。

これだけある歯科医師の実務上の検討事項

インボイス発行事業者となる場合には、23年３月末までに「適格請求書発行事業者登録申請書」を提出する必要があります。それまでに歯科医師が検討すべき事項は次のとおりです。

①免税業者であるか課税業者であるかを確認する
②インボイスを発行する事業者（課税事業者）となるか選択する
③インボイスの保存義務を理解する
④簡易課税か原則課税か判断し選択する
⑤免税事業者からの仕入や外注技工費にどう対応するか
⑥経過措置を理解し、適正な届出をする

最初に免税事業者か消費税課税事業者かを確認する

最初にすべきことは23年10月１日を含む課税期間について、自己が免税事業者となるのか、課税事業者となるのかを基準期間（個人はその年の前々年、法人は前々期）の課税売上により判定します。基準期間の課税売上が１千万円を超える場合、その２年後の期間は課税事業者となり消費税の納税義務が発生します。個人では、23年10月１日を含む課税期間の前々年である２０２１年の課税売上をチェックすることになります。但し、同年が課税事業者でなかった場合には、消費税込みの売上で判定するので注意が必要です。

インボイス発行事業者となるかどうか選択をする

判定の結果、課税事業者である場合でも、インボイスを発行する事業者となるかどうかは任意です（図２）。インボイスは事業者が課税仕入を計上するために必要な書類です。一般の消費者のみが顧客である場合はインボイスの発行を要求されないことが通常であるため、あえてインボイス発行事業者となる必要はありません。

歯科医師がインボイスの発行を要求されるのは、産業医としてインボイスを要求される場合や歯ブラシなど物品販売を事業者に行った場合などです。免税事業者である場合でも、インボイスを発行するかしないかの選択が必要です。

ただし、免税事業者がインボイスを発行する選択をした場合には、課税事業者となり消費税の納税義務が生じます。免税事業者である歯科医があえてインボイスを発行し課税事業者を選択するのは、産業医としてインボイスを要求される場合や自費売上について消費税を請求したい場合などです。これらの売上が多額に上る場合を除き、あえて課税事業者となる必要はないものと考えられます。

インボイスの保存義務を理解する

課税事業者には、仕入税額控除の対象となったインボイスを７年間保存する義務があります。税務調査の際には、インボイスが調査の対象となります。また、２０２４年１月に運用が始まる電子帳簿保存法（電帳法）の対象となる電子取引をした場合、消費税法上は「紙保存」でもよいことになっていますが、法人税や所得税では「電子保存」を求められます。仕入先から紙での請求書が届かずインターネットやメールで請求書が来る場合が該当します。

法人税や所得税の調査では、経費があったことが事実かどうかが問題となります。他方消費税ではインボイスという書類の有無が問題となります。経費であったとしてもインボイスがない取引は否認され、調査で多額の消費税の追徴が発生する可能性がある点に注意が必要です。

簡易課税か原則課税か判断と選択が必要

消費税の課税事業者の基準期間の課税売上が５千万円未満であれば、簡易課税制度を選択することが可能です。消費税は、課税売上にかかる消費税から課税仕入にかかる消費税を差引して計算（原則課税）しますが、簡易課税では課税売上にかかる消費税に一定の割合を掛けて仕入税額を計算します。

一般の歯科診療はサービス業に分類され50％の課税仕入が認められます。課税売上に対する実際の課税仕入れの割合は、簡易課税による課税仕入れ割合50％以下である場合が多いので、通常は簡易課税による計算が有利と言えます。さらに、簡易課税ではインボイスの保存義務が免除されるので、この点を含めて簡易課税の選択をするかどうか判断することになります。

免税事業者から仕入や外注技工費にどう対応するか

インボイス制度導入前では、免税事業者からの外注技工費などにも消費税が含まれているものとして、仕入税額控除の計算が可能でしたが、インボイス制度導入後は仕入税額控除ができなくなります。

自己が免税事業者である場合、消費税の納税がなく、仕入税額の計算も不要であり、外注技工先などが免税業者かどうかは何ら検討する必要はありません。

自己が課税事業者である場合には、外注技工先などが免税事業者であると、仕入税額控除ができません。これに対応するには、「優越的地位の乱用」とならないことに注意しながら価格交渉等を要求するか、別の課税事業者である外注技工先に切り換える検討も必要となります。

ただし、免税事業者からの仕入等については経過措置が設けられており、２０２３年10月から３年間は８割の仕入税額控除、26年10月から29年９月までは５割の税額控除が認められます。

自己が簡易課税を選択する場合、売上に対する50％の仕入率計上可能ですから、免税事業者からの仕入等について特に検討は不要です。

インボイス導入初年度の特例

23年10月１日を含む課税期間については、次のような特例が設けられています。

①免税事業者が23年10月１日を含む課税期間についてインボイス発行事業者の登録をする場合、期首から９月30日までは免税業者となり、10月１日から期末まで課税事業者となる旨を届出書に記載することにより免税事業者となることが可能です。

②この届出をした場合に限り、届出期間の１期目は課税事業者となり、２期目は「登録取消届出書」を最初の課税期間の末日の30日前までに提出することにより免税事業者となることが可能です。

免税事業者がインボイスを発行して課税事業者となるか―消費税は価格の一部

免税事業者がインボイスを発行する場合、消費税の納税義務が生じます。仮に消費税のかかる経費の割合が45％だとすると、課税売上高×10％－課税仕入（売上の45％）×10％＝売上の55％の消費税を納税となります。年間課税売上が８００万円の場合、８００万円×10％－８００万円×45％×10％＝44万円の納税となります。

この場合、例えば価格を10％引き上げて従来の税込み価格を維持し、免税業者となり消費税を納税しないことも選択肢となります。これが可能かどうかは、診療所の経営体質や経営方針、患者の理解など種々の条件が必要となります。

まとめ

ほとんどの歯科医院は免税事業者を選択するものと思われますが、免税事業者とならない、あるいはなれない場合には、税額の得失、書類保存義務、煩雑な手続きなどを考慮しながらの検討が必要となります。

インボイス制度は、免税業者に対して新たに課税を強いる最悪の消費税改革制度です。免税事業者である外注技工先などに対して消費税の負担をどうするかなど、支払先としても悩ましい問題が山積します。

実務家として、コロナ禍での歯科医院の経営が厳しさを増す中、免税業者に非常な負担と煩雑で複雑な事務処理を強要するインボイス制度は廃止されるべきであることを強く訴えたいと思います。

（終わり）

図１　インボイス（「適格請求書」）見本

請求書

○○様

大阪歯科医院

日付	項目	金額
10月○日	インプラント代金	¥210,000
10月○日	歯ブラシ	¥400
合計		¥210,400
消費税		21,040

10%対象消費税		21,040
８%対象消費税		0

登録番号　T-×××

※ゴシック部分を追加記載する

表１　インボイス発行事業者は免税事業者となれない

課税／免税 ＼ インボイス発行	する（インボイス発行事業者）	しない
課税事業者	○	○
免税事業者	×	○
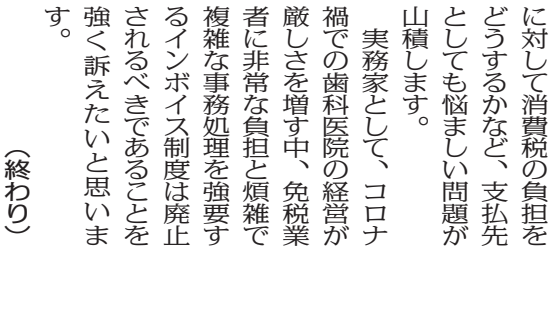
図２　課税事業者とインボイス発行事業者の関係