

インボイス制度導入に伴う消費税経理通達の改正

(1) インボイス制度の導入

消費税の納付税額は、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除して算出することとされており、この控除することを「仕入税額控除」という。

令和5年10月1日からは、複数税率に対応した仕入税額控除の方式として、「適格請求書等保存方式」（以下「インボイス制度」という。）が導入され、インボイス制度の下では、税務署長に申請して登録を受けた課税事業者である「適格請求書発行事業者」が交付する「適格請求書」等の保存が仕入税額控除の要件となる。

この仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係る消費税額について、インボイス制度導入前においては、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8（軽減税率が適用されるものである場合は108分の6.24）を乗じて算出した金額とされている（28年改正法による改正前の消法30①、28年改正法附則34②）。

一方、インボイス制度導入後においては、仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係る消費税額は、適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に基づき計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額とされ、免税事業者や消費者など、適格請求書発行事業者以外の者（以下「免税事業者等」という。）から行った課税仕入れ（古物営業を営む者が棚卸資産を取得する取引等を除く。以下同じ。）は、原則として仕入税額控除の適用を受けることができなくなる（28年改正法による改正後の消法30①）。

(2) 仮払消費税等として計上する金額

消費税の納税義務者である法人は、法人税の課税所得金額の計算に当たり、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の経理処理については、

- ・ 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経理する「税抜経理方式」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経理する「税込経理方式」

とのうちいずれかを選択して適用できることとしている（旧経理通達3）。

この税抜経理方式とは、消費税法第2条第1項第9号に規定する課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税の額及び当該消費税の額を課税標準として課されるべき地方消費税の額に相当する金額並びに同法第30条第2項に規定す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を、それぞれ仮受消費税等及び仮払消費税等としてこれらに係る取引の対価と区分する会計処理の方法その他これに準ずる会計処理の方法による経理であるとされている（令139の4⑤、規28②）。

そして、ここでいう課税仕入れ等の税額とは、仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係る消費税額、特定課税仕入れに係る消費税額及び保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額となる（消法30①②）。

すなわち、免税事業者等から行った課税仕入れについて、インボイス制度導入前においては、課税仕入れに係る仮払消費税等の額は、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（軽減税率の対象となるものは 108 分の 8）を乗じて算出した金額に相当する額としていたが、インボイス制度導入後は、課税仕入れであっても適格請求書又は適格簡易請求書の保存がない場合には原則として仕入税額控除の適用を受けることができなくなる（注）ため、免税事業者等からの課税仕入れについて仕入税額控除の対象となる課税仕入れ等の税額はないこととなる。この点、法人税に関する法令では、税抜経理をした場合の仕入税額控除の対象とな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ので、免税事業者等からの課税仕入れについては仮払消費税等の額がないこととなる。

（注）免税事業者等からの課税仕入れに係る経過措置

インボイス制度導入後 6 年間は、免税事業者等からの課税仕入れについても、区分記載請求書等と同様の事項が記載された請求書等を保存し、帳簿にこの経過措置の規定の適用を受ける旨が記載されている場合には、仕入税額相当額の一定割合を課税仕入れに係る消費税額とみなす経過措置が設けられている。

具体的には、次の課税仕入れの区分に応じてそれぞれ次の金額が仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係る消費税額に該当する（28 年改正法附則 52、53）。

- ・ 令和 5 年 10 月 1 日から令和 8 年 9 月 30 日までの間に行われた課税仕入れ
当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8（軽減税率が適用されるものである場合は 108 分の 6.24）を乗じて算出した金額に 100 分の 80 を乗じて算出した金額
- ・ 令和 8 年 10 月 1 日から令和 11 年 9 月 30 日までの間に行われた課税仕入れ
当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8（軽減税率が適用されるものである場合は 108 分の 6.24）を乗じて算出した金額に 100 分の 50 を乗じて算出した金額

(3) 見直しの必要性

インボイス制度導入後は、免税事業者等からの課税仕入れについて仕入税額控除の対象となる課税仕入れ等の税額がなく、取引の対価の額と区分される消費税等の額はない。他方で、システム対応や事務負担等の観点から免税事業者等からの課税仕入れについてインボイス制度導入前どおりに仮払消費税等を計上する経理が行われることもありうるところである。

この点、消費税経理通達では、仮受消費税等の額から仮払消費税等の額を控除した金額と納付すべき消費税等の額との間に差額がある場合には、当該差額についてはその差額が生じた課税期間を含む事業年度の益金の額又は損金の額とする取扱いがあるため（経理通達 6）、仮にインボイス制度導入前どおりに仮払消費税等を計上する経理が行われた場合には、その経理が行われた金額について納付すべき消費

税等の額との間に差額が生じ、その経理が行われた金額はその事業年度の損金の額に算入されるのではないかとの疑義が生ずる。しかしながら、課税仕入れ等の税額がないのに仮払消費税等を計上する経理が行われるのは事実即した経理処理ではない。このことから、法人税法施行令も免税事業者等からの課税仕入れについて控除対象外消費税額等が生じない構成となっており、これと同様に、これまでの消費税経理通達の取扱いを見直すこととし、免税事業者等からの課税仕入れについて、仮に仮払消費税等として経理をした金額があっても、その経理をした金額を取引の対価の額に算入して法人税の課税所得金額の計算を行うことを明らかにすることとした。具体的には、仮払消費税等の額とは、法令の規定により仕入税額控除の対象となる課税仕入れ等に係る消費税額等の合計額であることとし、これと異なる金額で経理をした場合には、その差額をその取引の対価の額に算入して法人税の課税所得金額の計算を行うこととした。