

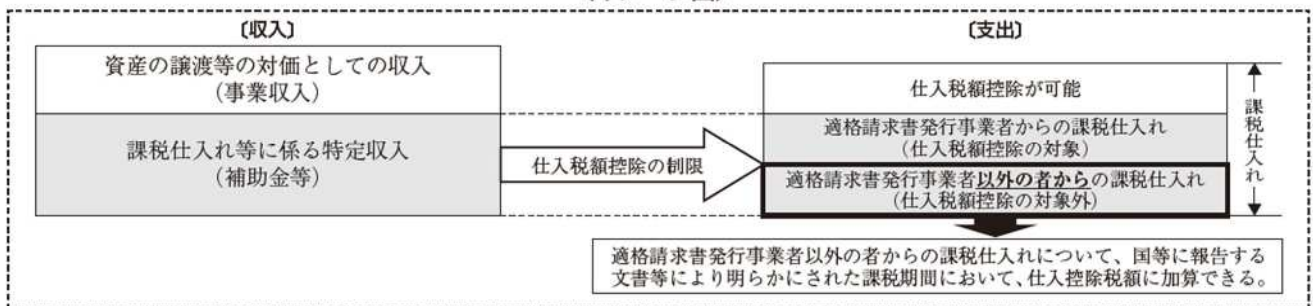
適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに充てられた特定収入がある場合の仕入控除税額の調整規定

1 調整規定の概要

特定収入に係る課税仕入れ等の税額（仕入控除税額の制限額）の計算については、特定収入のあった課税期間における当該特定収入の金額により行うこととなります。そのため、インボイス制度開始後において仕入税額控除の対象外となる適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れ（以下「**控除対象外仕入れ**」といいます。）を課税仕入れ等に係る特定収入（課税仕入れ等に用途が特定されている特定収入）により支出したとしても、計算上、仕入控除税額の制限の対象となります。

ただし、課税仕入れ等に係る特定収入により控除対象外仕入れを一定程度行い、当該特定収入（**取戻し対象特定収入**）について仕入控除税額の制限を受けた場合において、国等へ報告することとされている文書（実績報告書など）又は国、地方公共団体が合理的な方法により用途を明らかにした文書により、その控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額を明らかにしているときは、控除対象外仕入れに係る仕入控除税額の制限額に相当する額を、その**明らかにした課税期間**（免税事業者である課税期間及び簡易課税制度又は納付税額を売上税額の2割に軽減するいわゆる「2割特例」の適用を受ける課税期間を除きます。）における課税仕入れ等の税額の合計額に加算できます。

【イメージ図】



2 取戻し対象特定収入の判定

「**取戻し対象特定収入**」とは、次の算式により計算した割合が**5%を超える**場合のその特定収入をいいます。

なお、「**取戻し対象特定収入**」に該当するかどうかの判定は、ある課税期間に受領した全ての課税仕入れ等に係る特定収入の合計額を基礎として行うものではなく、**課税仕入れ等に係る特定収入ごと**に、その課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額を基礎として行います。

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{取戻し対象特定収入}} \\
 = \frac{\text{課税仕入れ等に係る特定収入により支出された} \\
 \text{控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額}}{\text{課税仕入れ等に係る特定収入により支出された} \\
 \text{課税仕入れに係る支払対価の額の合計額}} > 5\%
 \end{array}$$

- ※ 上記割合の計算における「**控除対象外仕入れに係る支払対価の額**」には、
- ・ 免税事業者である課税期間及び簡易課税制度又はいわゆる「2割特例」の適用を受ける課税期間において、適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る支払対価の額は**含まれません**。
  - ・ 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れであっても、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる課税仕入れに係る支払対価の額は**含まれません**。
  - ・ 適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る経過措置（令和5年10月1日から令和8年9月30日までは仕入税額相当額の80%控除、令和8年10月1日から令和11年9月30日までは仕入税額相当額の50%控除）の適用を受ける課税仕入れに係る支払対価の額は**含まれます**。

## 補助金等の一部を返還した場合の取扱い

例えば、補助金等（課税仕入れ等に係る特定収入に該当するものに限り、以下同じです。）が減額され、その一部を返還したことにより、当該補助金等により行う事業の経費として支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が、返還後の補助金等の金額よりも大きくなった場合、取戻し対象特定収入の判定は、返還後の補助金等の金額により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額を基礎として行います。

また、事業者の行う事業の経費の一部について補助金等が交付される場合のように、当該事業につき支出する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が、当該補助金等の金額よりも大きくなる場合がありますが、このような場合、事業の経費のうち、当該補助金等により支出されたものではない課税仕入れに係る支払対価の額については、取戻し対象特定収入の判定の基礎となる「課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額」には含まれません。

### 具体例

※ 以下の補助金等は、全額課税仕入れのために支出されたものとしています。

#### 《事業の一部の経費に対し補助金等が交付された場合》

- ・ 事業に係る課税仕入れ 200 万円
- ・ 交付された補助金等 100 万円

⇒ 取戻し対象特定収入の判定の基礎となる「課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額」は、交付された補助金等の金額である 100 万円 となります。

#### 《上記事例において、補助金等が減額され、その一部が返還された場合》

- ・ 事業に係る課税仕入れ 200 万円
- ・ 当初交付された補助金等 100 万円
- ・ 返還した補助金等（減額された金額） 10 万円

⇒ 取戻し対象特定収入の判定の基礎となる「課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額」は、当初交付された補助金等 100 万円から返還した補助金等 10 万円を控除した残額 90 万円 となります。

## 借入金等の返済又は償還のための補助金等の取扱い

借入金等（法令において返済又は償還のための補助金等が交付されることとなっているもの以外）の返済又は償還のための補助金等が交付された場合、当該補助金等は当該借入金等に係る事業に係る経費のみに使用される収入として用途を特定することとなります（消費税法基本通達 16-2-2(1)注書）ので、当該補助金等（課税仕入れ等に係る特定収入に該当するものに限り、以下同じです。）により支出された「控除対象外仕入れに係る支払対価の額」については、当該借入金等に係る事業を行った課税期間において当該借入金等により支出された適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る支払対価の額のうち当該補助金等により返済又は償還される部分の金額となります。

また、取戻し対象特定収入の判定の基礎となる「課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額」は、借入金等に係る事業を行った課税期間において当該借入金等により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額のうち補助金等により返済又は償還される部分の金額となります。

なお、当該補助金等に係る調整計算については、借入金等の返済又は償還のための補助金等が交付された課税期間において行うこととなるため、取戻し対象特定収入のあった課税期間は、当該補助金等が交付された課税期間となります。

## 「国、地方公共団体が合理的な方法により用途を明らかにした文書」により控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額を明らかにする場合の取扱い

「国、地方公共団体が合理的な方法により用途を明らかにした文書」により控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額を明らかにする場合の「取戻し対象特定収入の判定単位」及び「控除対象外仕入れに係る支払対価の額」の取扱いは、以下のとおりです。

### 取戻し対象特定収入の判定単位

「国、地方公共団体が合理的な方法により用途を明らかにした文書」により用途を特定（課税仕入れ等に係る特定収入に該当するかどうかを判定）した課税仕入れ等に係る特定収入であっても、取戻し対象特定収入の判定は、当該課税仕入れ等に係る特定収入ごとに、その課税仕入れ等に係る特定収入により支出された課税仕入れに係る支払対価の額の合計額を基礎として行うこととなります。

一方で、消費税法基本通達 16-2-2(2)イからハまでに掲げる方法によっては用途が特定できない補助金等をまとめて、その課税期間における支出を基礎として按分計算により、用途を特定（同通達(2)ニの方法により用途を特定）し、課税仕入れ等に係る特定収入により支出された控除対象外仕入れに係る支払対価の額も同様の方法により明らかにする場合においては、課税仕入れ等に係る特定収入ごとに区分した控除対象外仕入れに係る支払対価の額を算出し、個々に取戻し対象特定収入の判定を行うことは困難です。

このため、上述のような課税仕入れ等に係る特定収入ごとに取戻し対象特定収入の判定を行うことが困難な場合には、当該課税仕入れ等に係る特定収入をまとめて、取戻し対象特定収入の判定を行って差し支えありません。

### 控除対象外仕入れに係る支払対価の額

消費税法基本通達 16-2-2(2)ニに掲げる方法と同様の方法により課税仕入れ等に係る特定収入により支出された控除対象外仕入れに係る支払対価の額を明らかにする場合、次の算式のように、課税期間における支出の額を基礎として按分計算を行うことが考えられます。

$$\begin{array}{l} \text{課税仕入れ等に係る特定収入} \\ \text{により支出された控除対象外} \\ \text{仕入れに係る支払対価の額} \end{array} = \text{補助金等の額} \times \frac{\text{当課税期間における適格請求書発行事業者} \\ \text{以外の者からの課税仕入れ等の支出の額}}{\text{当課税期間における支出の額}}$$

※ この計算では、用途の特定と同時に課税仕入れ等に係る特定収入により支出された控除対象外仕入れに係る支払対価の額を算出することから、補助金等の額は、消費税法基本通達 16-2-2(1)及び(2)イからハまでによって用途の特定ができない補助金等の額となります。

また、当課税期間における支出には、消費税法基本通達 16-2-2(1)又は(2)イ若しくはロにより用途が特定された補助金等の用途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費のうち(2)ハにおいて処理済みの部分は含まれません。

上記の算式により算出した金額については、実際に課税仕入れ等に係る特定収入により支出された控除対象外仕入れに係る支払対価の額とは異なり、あくまでも割合により算出したものですが、実際に適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る支払対価の額に基づいて算出したものですので、当該按分計算により算出した額を控除対象外仕入れに係る支払対価の額としても差し支えありません。

(参考) 消費税法基本通達 16-2-2

(国又は地方公共団体の特別会計が受け入れる補助金等の使途の特定方法)

16-2-2 国又は地方公共団体の特別会計において、資産の譲渡等の対価以外の収入がある場合における令第75条第1項第6号及び同条第4項《国、地方公共団体等の仕入れに係る消費税額の特例》の規定による使途の特定の方法は、次による。

(注) 「使途の特定」とは、同条第1項第6号及び同条第4項に規定する「……のためにのみ使用することとされている……」に該当することとなる場合をいう。

(1) 法令又は交付要綱等により補助金等の使途が明らかにされている場合

法令又は交付要綱等（令第75条第1項第6号イに規定する法令又は交付要綱等をいう。以下16-2-2において同じ。）に基づく補助金等（補助金、負担金、他会計からの繰入金その他これらに類するものをいう。以下16-2-2及び16-2-8において同じ。）で当該法令又は交付要綱等において使途が明らかにされているもの 当該法令又は交付要綱等で明らかにされているところにより使途を特定する。

この場合の交付要綱等には、補助金等を交付する者が作成した補助金等交付要綱、補助金等交付決定書のほか、これらの附属書類である補助金等の積算内訳書、実績報告書を含むものとする。

(注) 令第75条第1項第1号に規定する借入金等（以下16-2-2及び16-2-8において「借入金等」という。）を財源として行った事業について、当該借入金等の返済又は償還のための補助金等が交付される場合において、当該補助金等の交付要綱等にその旨が記載されているときは、当該補助金等は当該事業に係る経費のみに使用される収入として使途を特定する。なお、免税事業者であった課税期間に行った事業の経費に使途が特定された当該補助金等は、特定収入（法第60条第4項《国、地方公共団体等に対する仕入れに係る消費税額の計算の特例》に規定する特定収入をいう。以下16-2-5までにおいて同じ。）に該当しないことに留意する。

(2) 国又は地方公共団体が合理的な方法により補助金等の使途を明らかにした文書において使途を特定する場合

(1)により使途が特定されない補助金等については、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる方法により使途を特定することができる。

イ 法令又は交付要綱等がある補助金等で当該法令又は交付要綱等においてその使途の細部は不明であるが、その使途の大意が判明するもの 国（特別会計の所管大臣。以下16-2-2において同じ。）又は地方公共団体の長（地方公営企業法第7条の適用がある公営企業にあっては管理者。以下16-2-2において同じ。）が令第75条第1項第6号ロに規定する文書においてその使途の大意の範囲内で合理的計算に基づき細部の使途を特定する。

ロ イにより使途が特定できない場合で、補助金等の使途が予算書若しくは予算関係書類又は決算書若しくは決算関係書類で明らかなもの 国又は地方公共団体の長がこれらの書類で明らかにされることにより、令第75条第1項第6号ロに規定する文書においてその使途を特定する。

ハ 「法令又は交付要綱等」又は「予算書、予算関係書類、決算書、決算関係書類」において、借入金等の返済費又は償還費のための補助金等とされているもの（(1)の注に該当するものを除く。） 当該補助金等の額に、当該借入金等に係る事業が行われた課税期間における支出（(1)又はイ若しくはロにより使途が特定された補助金等の使途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費を除く。）のうちの課税仕入れ等の支出の額とその他の支出の額の割合を乗じて、課税仕入れ等の支出に対応する額とその他の支出に対応する額とにあん分する方法によりその使途を特定し、これらの計算過程を令第75条第1項第6号ロに規定する文書において明らかにする。

なお、地方公営企業法第20条《計理の方法》の適用がある公営企業については、同法施行令第9条第3項《会計の原則》の損益的取引、資本的取引の区分ごとにこの計算を行うものとする。

(注) 当該借入金等に係る事業が行われた課税期間が免税事業者であった場合の当該補助金等は、特定収入に該当しないことに留意する。

ニ イからハまでによっては使途が特定できない補助金等 当該補助金等の額に、当該課税期間における支出（(1)又はイ若しくはロにより使途が特定された補助金等の使途としての支出及び借入金等の返済費又は償還費のうちハにおいて処理済みの部分を除く。）のうちの課税仕入れ等の支出の額とその他の支出の額の割合を乗じて、課税仕入れ等の支出に対応する額とその他の支出に対応する額とに按分する方法によりその使途を特定する。

この場合、これらの計算過程を令第75条第1項第6号ロに規定する文書において明らかにする。

また、この按分計算において、借入金等の返済費又は償還費でハにおいて処理済みの部分以外の部分に使途が特定されていることとなった補助金等の部分については、更にハの方法で当該借入金等に係る事業が行われた課税期間に遡って使途を特定する。

なお、地方公営企業法第20条の適用がある公営企業については、同法施行令第9条第3項の損益的取引、資本的取引の区分ごとにこの計算を行うものとする。

### 3 調整対象額の計算方法

取戻し対象特定収入がある場合の仕入控除税額の調整対象額は、次の(1)～(3)の区分に応じて、それぞれ(1)～(3)に記載の算式により計算します。

なお、当該調整対象額は、国等へ報告することとされている文書等により控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額を明らかにした課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に加算できません。

#### (1) 取戻し対象特定収入のあった課税期間における課税売上高が5億円以下で課税売上割合が95%以上である場合

$$\text{調整対象額} = \text{控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額 (注1)} \times \frac{7.8}{110} \text{ (注2)} \times \left( 1 - \frac{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}}{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}} \right)$$

#### (2) 取戻し対象特定収入のあった課税期間における課税売上高が5億円超又は課税売上割合が95%未満で個別対応方式を適用している場合

$$\text{調整対象額} = \left( \text{①} + \text{②} \right) \times \left( 1 - \frac{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}}{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}} \right)$$

① = 控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額 (課税売上げにのみ要するもの) (注1)  $\times \frac{7.8}{110}$  (注2)

② = 控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額 (課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの) (注1)  $\times \frac{7.8}{110}$  (注2)  $\times \frac{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の課税売上割合 (注3)}}{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の課税売上割合 (注3)}}$

#### (3) 取戻し対象特定収入のあった課税期間における課税売上高が5億円超又は課税売上割合が95%未満で一括比例配分方式を適用している場合

$$\text{調整対象額} = \text{控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額 (注1)} \times \frac{7.8}{110} \text{ (注2)} \times \frac{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の課税売上割合 (注3)}}{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の課税売上割合 (注3)}} \times \left( 1 - \frac{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}}{\text{取戻し対象特定収入があった課税期間の調整割合}} \right)$$

- (注1) 上記各計算式における「控除対象外仕入れに係る支払対価の額」には、
- ・ 免税事業者である課税期間及び簡易課税制度又はいわゆる「2割特例」の適用を受ける課税期間において、適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る支払対価の額は含まれません。
  - ・ 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れであっても、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる課税仕入れに係る支払対価の額は含まれません。
  - ・ 適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る経過措置 (80%控除、50%控除) の適用を受ける課税仕入れに係る支払対価の額は含まれます。
- (注2) 控除対象外仕入れに係る支払対価の額の合計額のうち他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係る控除対象外仕入れに係る支払対価の額については108分の6.24を乗じます。
- (注3) 課税売上割合に準ずる割合を含みます。

※ 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80%控除の経過措置の適用を受けるものは、上記各計算式により算出した本来の調整対象額の20%相当額、50%控除の経過措置の適用を受けるものは本来の調整対象額の50%相当額が、課税仕入れ等の税額の合計額に加算する調整対象額になります。

具体的な計算方法については、「適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに充てられた特定収入がある場合の仕入控除税額の調整規定に関する計算例」をご参照ください。