

「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（法令解釈通達） ほか1件の一部改正（案）に対する意見公募手続の実施について

国税庁では、平成元年3月1日付直法2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（法令解釈通達）ほか1件の一部改正を、別添のとおり予定しています。

この改正につき御意見等（日本語に限ります。）がありましたら、インターネット、FAX又は郵便等により下記までお寄せください。

御意見等には、氏名又は名称、連絡先及び理由を付記してください。寄せられた御意見につきましては、氏名又は名称及び連絡先を除き公表させていただく場合があります。

なお、電話では御意見をお受けできませんのであらかじめ御了承願います。

また、御意見等に対しましては、個別には回答いたしませんので、あらかじめ御了承願います。

【募集期間】

令和2年12月15日(火)から令和3年1月13日(水)まで（必着）

【御意見の提出先】

○ インターネットの場合

電子政府の総合窓口（e-Gov）から、意見入力を行ってください。

○ FAXの場合

FAX番号：03-3597-5793

国税庁 課税部 法人課税課 審理第2係宛

（FAXの件名に「『消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて』ほか1件の一部改正（案）に対する意見」と記載願います。）

○ 郵便等による場合

〒100-8978 千代田区霞が関3-1-1

国税庁 課税部 法人課税課 審理第2係宛

（封筒等の表面に「『消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて』ほか1件の一部改正（案）に対する意見」と記載願います。）

「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（法令解釈通達）ほか 1 件の一部改正（案）の概要

1 改正の背景

(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」といいます。

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」といいます。）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ります。

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ます（所得税法等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 15 号。以下「28 年改正法」といいます。）による改正前の消費税法第 30 条第 1 項、28 年改正法附則第 34 条第 2 項）。

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」といいます。）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きます。以下同じです。）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ります（28 年改正法による改正後の消費税法第 30 条第 1 項）。

(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」といいます。）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されてきました（平成元年 3 月 1 日付直法 2-1 「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（法令解釈通達）（以下「本通達」といいます。） 3）。

この税抜経理とは、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ます（法人税法施行令第139条の4第5項、法人税法施行規則第28条）。

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ります（消費税法第30条第1項及び第2項）。

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されていましたが、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ります。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ますので、免税事業者等からの課税仕入れについては税務上は仮払消費税等の額がないこととなります。

（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ます。

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します（28年改正法附則第52条、53条）。

- ・ 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、税抜経理方式を適用していても、税務上は取引の対価の額と区分される消費税等の額がないため、取引の対価の額に基づき法人税の課税所得金額の計算を行うこととなります。しかしながら、本通達では、仮受消費税等から仮払消費税等を控除した金額と未払消費税等と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り（本通達6）、仮にインボイス制度導入前どおりに仮払消費税等として経理をした場合には、その仮払消費税等とし

て経理をした金額について未払消費税等の額と差額が生じ、その経理をした金額はその事業年度の損金の額になるのではないかとの疑義が生じます。しかしながら、法人税に関する法令では仮払消費税等の額が計上されることは予定されていないにもかかわらず、仮払消費税等の額を計上することによって法人税の課税所得金額が異なることになるのは望ましくないため、本通達を見直すこととし、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ました。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ました。

2 改正案の内容

(1) 改正後の1(12)(13)について（仮受消費税等の額及び仮払消費税等の額）

法人税の課税所得金額の計算に適用する仮受消費税等の額及び仮払消費税等の額について、法人税法の法令の規定に則して次のとおり定義を置くことにしました。

- ① 仮受消費税等の額とは課税期間中に行った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をいいます。
- ② 仮払消費税等の額とは課税期間中に行った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いいます。

（注）経過的取扱い(2)において、インボイス制度導入後6年間は課税仕入れ等の税額を次の金額とする読替え規定を置いています。このため、免税事業者等との取引についての課税仕入れ等の税額がないこととなるのは、令和11年10月1日以後に行われる課税仕入れとなります。

- ・ 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る課税仕入れ 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る課税仕入れ 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

(2) 改正後の1(14)について（控除対象外消費税額等）

控除対象外消費税額等の定義について法人税法施行令第139条の4第5項を引用して規定することとしました。改正前の1(5)と実質的な内容の変更はありません。

(3) 改正前の2について（消費税等に係る経理処理の原則）

今回、法人が行う取引に係る消費税等の経理処理について、会計上の経理処理が法人税に関する法令で予定されている処理と異なる場合における課税所得金額の計算を明らかにする見直しを行う案をお示ししていますが、従前の「別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる

会計処理の基準に従って処理をする」という取扱いは、法人税法第 22 条第 4 項において明らかにされているところであるため、改正前の 2 の規定は削除することとしました。

(4) 改正後の 2 について（税抜経理方式と税込経理方式の選択適用）

法人が行う取引に係る消費税等の経理処理につき、当該法人が行う全ての取引について税抜経理方式又は税込経理方式のいずれかの方式に統一していない場合には、その行う全ての取引についていずれかの方式を適用して法人税の課税所得金額を計算することとしました。改正前の 3 の取扱いと実質的な内容の変更はありません。

(5) 改正後の 3 について（売上げと仕入れで経理方式が異なる場合の取扱い）

法人が行う売上げ等の収益に係る取引について税込経理方式で経理を行っている場合には、固定資産等の取得に係る取引又は経費等の支出に係る取引の全部又は一部について税抜経理方式で経理をしている場合であっても、税込経理方式を適用して法人税の課税所得金額の計算を行うこととしました。改正前の 3（注）2 の取扱いと実質的な内容の変更はありません。

また、注書きにおいて、非課税資産の譲渡等のみを行う法人についても同様となることとしました。改正前の 5（注）1 の取扱いと実質的な内容の変更はありません。

(6) 改正後の 3 の 2 について（仮受消費税等又は仮払消費税等と異なる金額で経理をした場合の取扱い）

法人が行う取引に係る消費税等の経理処理について、税抜経理方式によっている場合において、改正後の 1 (12)(13) で定義した仮受消費税等の額若しくは仮払消費税等の額を超える金額又はこれらの金額に満たない金額で経理をしているときは、その超える金額を取引の対価の額に含めて、又はその満たない金額を取引の対価の額から除いて法人税の課税所得金額の計算を行うとの一般則を明らかにしました。

なお、減価償却資産の取得に係る取引において改正後の 1 (13) で定義した仮払消費税等の額を超える金額で経理をしたことによりその取得価額に含まれることとなる金額につき損金経理をしている場合には、その損金経理をした金額は「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとして減価償却費の損金算入額の計算が行われることを注書きにおいて明らかにしました。

(7) 改正後の 4 について（期末一括税抜経理方式）

税抜経理方式による経理処理は、原則として取引の都度行うところ、期末において一括して処理を行うことも認められています。インボイス制度導入後の課税仕入れに係る消費税額について、仮払消費税等として帳簿に記載した金額を積み上げた金額に基づき算出する方法によることができるとされますが、この帳簿積上げ方式は課税仕入れの都度経理をすることが要件とされているため、期末において一括して税抜経理処理を行うことができる対象から除外しました。

(8) 改正後の 5 について（免税事業者の消費税等の処理）

免税事業者については、その行う取引について税抜経理方式で経理をしている場合であっても、税込経理方式を適用して法人税の課税所得金額を計算することを明らかにしました。改正前の5の取扱いと実質的な変更はありません。

(9) 改正後の5の2について（特定課税仕入れに係る消費税等の額）

特定課税仕入れの取引については、その取引の都度行う経理処理において特定課税仕入れの取引の対価の額と区分すべき消費税等の額はないものの、法人が特定課税仕入れの取引の対価の額に対して消費税等が課せられるものとした場合の消費税等の額に相当する額を、仮勘定を用いて経理処理することも認められています。これについて、その経理処理をした仮勘定の金額は改正後の1(12)(13)で定義した仮受消費税等の額又は仮払消費税等の額に該当するものとして法人税の課税所得金額を計算することとしました。改正前の5の2の取扱いと実質的な変更はありません。

(10) 改正後の6について（仮払消費税等及び仮受消費税等の清算）

消費税等の経理処理について税抜経理方式を適用している場合において、課税期間の終了の時ににおける仮受消費税等の額の合計額から仮払消費税等の額の合計額（控除対象外消費税額等に相当する金額を除きます。以下(10)において同じです。）を控除した金額と納付すべき消費税等の額又は還付を受ける消費税等の額とに差額が生じた場合は、当該差額については益金の額又は損金の額に算入することとされています。これについて、改正後の1(12)(13)で定義した仮受消費税等の額又は仮払消費税等の額に従いこれらの金額を超える金額又はこれらの金額に満たない金額で経理をした場合に法人税の課税所得金額の計算において損益の額は計上されないこととなります。なお、改正前は法人が簡易課税制度の適用を受けたこと等によりという条件が付されていましたが、仮受消費税等の額又は仮払消費税等の額を明らかにすることにより、この取扱いにより損益の額が計上される範囲は限定されることからこの条件は削除しました。

(11) 改正後の13について（資産に係る控除対象外消費税額等の処理）

資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入制度はその適用を受けるかどうかを選択することができますが、適用を受ける場合には資産に係る控除対象外消費税額等の全額について適用しなければならないこととされ、法人が資産に係る控除対象外消費税額等の一部についてこの制度の適用を受けなかった場合には、その適用を受けなかった控除対象外消費税額等については、翌事業年度以後において繰延消費税額等として損金の額に算入することとされています。これについて、法人税法施行令第139条の4第1項から第3項までの規定の適用を受けるためには損金経理をすることが条件となりますので、法人が資産に係る控除対象外消費税額等の一部について損金経理をしなかった場合には、その損金経理をしなかった控除対象外消費税額等については、翌事業年度以後において繰延消費税額等として損金の額に算入することとしました。改正前の13の取扱いと実質的な変更はありません。

(12) 改正前の14の2について（登録国外事業者以外の者との取引に係る仮払消費税等の金額）

税抜経理方式を適用している法人が行う取引のうち、登録国外事業者以外の国外事業者から受けた事業者向け以外の電気通信利用役務の提供の取引に係る仮払消費税等の金額は、全額が控除対象外消費税額等となることとされておりました。登録国外事業者制度はインボイス制度導入により適格請求書発行事業者登録制度に吸収されることになりましたので、この取扱いは廃止することとしました。

(13) 改正後の 14 の 2 について（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消費税等の処理）

インボイス制度導入後は、免税事業者等の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、税抜経理方式を適用していても、税務上は取引の対価の額と区分される消費税等の額がないこととなります。このため、当該取引の対価の額と区分して消費税等の額の経理をしている場合であっても、その経理をした消費税等の額に相当する金額を当該取引の対価の額に含めて法人税の課税所得金額の計算を行うことを明らかにしました。

(14) 改正後の 14 の 3 について（控除対象外消費税額等の対象となる消費税法の規定）

税抜経理方式を適用することとなる法人が行う課税仕入れ等の取引に係る仮払消費税等の額のうち仕入税額控除の対象とならないものについて、次の規定の適用を受けたことに伴うものである場合には控除対象外消費税額等になることを例示的に明らかにしました。

- ① 消費税法第 30 条第 7 項本文、第 10 項、第 11 項本文及び第 12 項（帳簿書類の保存がない場合等の仕入税額控除の不適用）
- ② 消費税法第 36 条第 5 項（免税事業者になる場合の棚卸資産に係る消費税額の仕入税額控除の不適用）

（注）平成元年 3 月 29 日付直所 3－8 ほか 1 課共同「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」（法令解釈通達）も同様の取扱いが定められているため、上記と同様の改正を行います。

3 適用時期

原則として、令和 5 年 10 月 1 日以後に国内において法人が行う資産の譲渡等、国内において法人が行う課税仕入れ及び保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税について適用します。

4 新旧対照表

改正案に係る新旧対照表は別紙のとおりです。