

高額特定資産を取得した場合の消費税の納税義務の免除の特例に関する一考察

A Study of the Exception of an Exemption from Liability to Consumption Tax Payment in case of Acquiring High Cost Specific Assets

熊 王 征 秀

I はじめに

居住用賃貸物件の建築時に自動販売機を設置して課税売上げを発生させ、消費税還付を受ける事例が問題になったことを受け、平成22年度改正では、課税事業者を選択した場合の拘束期間の延長及び課税選択期間中の簡易課税制度の適用禁止などの法改正が行われた。これにより、課税売上割合の変動による税額調整の規定を強制適用させることにより、消費税の還付を諦めさせようとの作戦である。

しかし、本改正法は、課税選択をした場合の強制適用期間中に取得した調整対象固定資産でなければ適用されないことに加え、取得物件が棚卸資産の場合には、どんなに高額な資産であっても適用されないという課税技術上の問題点があった。

会計検査院の指摘事例によれば、建物（棚卸資産）の建設に要した課税仕入れについて、本則課税で仕入控除税額を計算して消費税の還付を受け、建物の売却時には簡易課税制度を選択することにより、建物売却代金の70%（みなし仕入率）が益税として発生するようなスキームが見受けられたとのことである。

上記のような節税スキームを排除すべく、平成28年度改正では、取得価額が1,000万円以上の資産（高額特定資産）を取得した場合には、たとえ22年度改正法の適用除外となる場合であっても、その取得・建設から3年間は、本則課税による申告を義務付けることとしたものである。本稿では、平成28年度改正により創設された「高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例制度」について、その内容と実務上の問題点、疑問点を検証する。

II 消費税の還付請求手続

1 還付請求手続の概要

免税事業者は、納税義務がない反面、どんなに多額の設備投資があったとしても消

費税の還付を受けることができない。したがって、免税事業者が消費税の還付を受けようとする場合には、原則として事前に「課税事業者選択届出書」を納税地の所轄税務署長に提出し、課税事業者になっておく必要がある（消法9④）。

新築する賃貸物件が貸店舗や貸倉庫などの商業用物件の場合には、発生する家賃収入が課税売上げとなるため、課税売上割合にかかわらず、建築費は全額が仕入税額控除の対象となる。一方、新築する賃貸物件が居住用の場合には、発生する家賃収入は非課税売上げとなる。したがって、個別対応方式を適用する場合には、その建築費は非課税業務用に区分することとなり、仕入税額控除はできないことになる（消法30②一）。

注意したいのは、たとえ居住用の賃貸物件であっても、一括比例配分方式を適用すれば、課税売上割合を乗じた部分については仕入税額控除ができるということである（消法30②二）。また、賃貸物件の完成が年末になるなどの事情により、賃貸の開始が翌課税期間にずれ込むような場合には、賃貸物件の完成する課税期間の課税売上割合が95%以上となるケースも想定される。

課税売上割合が95%以上となる場合には、たとえ居住用の賃貸物件であっても、その全額を仕入税額控除の対象とすることが認められている（消法30①）。

2 自動販売機を用いた消費税の還付スキームと課税庁の対応策

(1) 平成22年度改正前における自動販売機を用いた消費税の還付スキーム

たとえ居住用の賃貸物件であっても、建物が完成する課税期間における課税売上割合が95%以上となる場合には、その建築費の全額を仕入税額控除の対象とすることができる。そこで、課税売上割合を95%以上にするための様々な工作がなされていたようである。

一例を紹介しよう。新たに不動産賃貸業を開始する個人事業者が賃貸マンションを新築する際に、建物が完成する年から課税事業者を選択する。ただし、建物の完成は年末に設定し、賃貸開始は翌年からとする。さらに、建物が完成する年において、建築途中のマンションに自動販売機を設置し、これを稼働させるという手口である。これにより、建物が完成する年中の課税売上高は自動販売機の売上高だけとなり、結果、課税売上割合が100%（95%以上）となって、建物の建築費の全額を仕入税額控除の対象とすることができるのである。

なお、課税事業者を選択した個人事業者は、2年間の強制適用が義務付けられている（消法9⑤～⑦）。したがって、課税事業者を選択して消費税の還付を受けた翌年は、課税事業者として申告納付が必要となる。

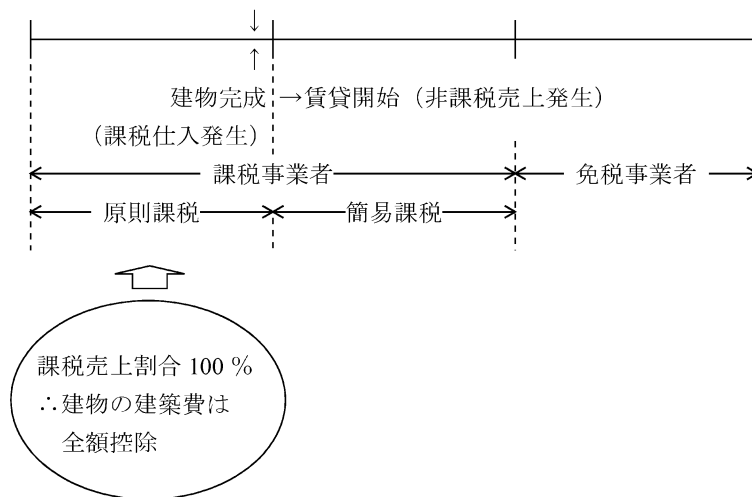
不動産賃貸業の必要経費は、借入金利子、固定資産税、減価償却費など、課税仕入れにならないものが殆どであるから、中小事業者は簡易課税を選択した方が確実に有

利となる。

そこで、建物が完成する年は原則課税により申告し、その翌年は簡易課税により申告することが、還付請求手続におけるいわば「常識」とされていたところである。

さらに、年間の課税売上高が1,000万円以下の場合には、建物が完成する年の翌年中に「課税事業者選択不適用届出書」を提出することにより、その翌年からは免税事業者となることができたのである。

建物完成前に自販機を設置
(少額の課税売上発生)



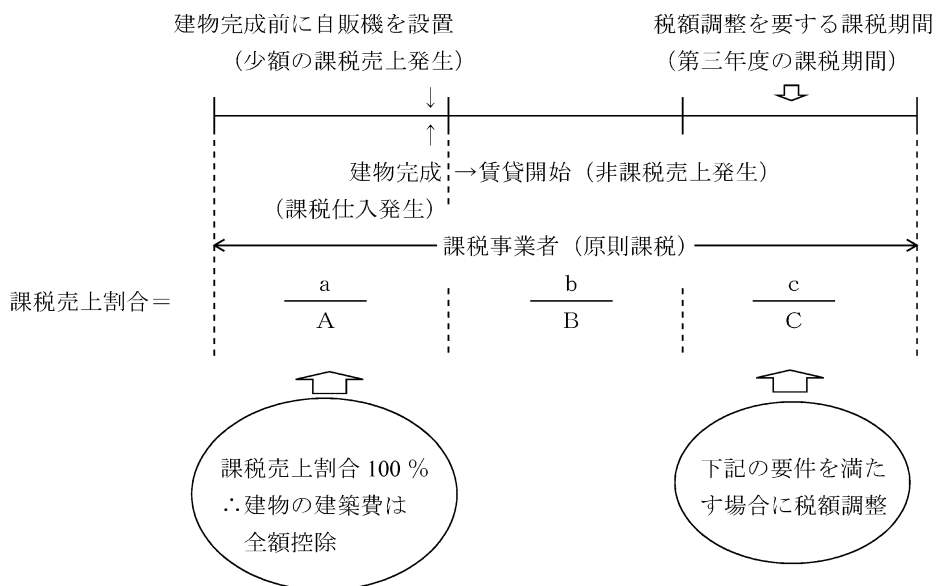
ちなみに政府税調では、平成19年度税制改正答申に向けた議論のなかで、この自販機作戦を租税回避行為であると断言している。しかし、たとえ租税回避行為であったとしても、自動販売機の設置が架空のものでない限り、また、反復、継続、独立して行われている限りは「事業者が事業として」行ったことになり、現行法の下でこれを否認することは難しいものと思われる。

(2) 課税庁の対応策

平成22年度改正及び社会保障・税一体改革法では、下記①～③の期間中に税抜金額が100万円以上の固定資産（調整対象固定資産）を取得した場合には、その調整対象固定資産を取得した課税期間から3年を経過する日の属する課税期間（第三年度の課税期間）までの間は課税事業者としての申告を義務付けるとともに、課税事業者としての拘束期間中は簡易課税制度の適用を禁止することとした。これにより、課税売上割合が著しく減少した場合の税額調整の規定を強制適用させることによって、たとえ自動販売機を設置して還付を受けたとしても、これを3年目において取り戻そうとす

るものである。

- ①課税選択をした事業者の強制適用期間
 ②資本金1,000万円以上の新設法人の基準期間がない事業年度（設立事業年度とその翌事業年度）
 ③特定新規設立法人の基準期間がない事業年度（設立事業年度とその翌事業年度）



<変動の税額調整が適用となる要件>

下記①～③のいずれの要件も満たす場合に、課税売上割合が著しく変動した場合の税額調整の規定が適用される（消法33、消令53）。

- ①調整対象固定資産を第三年度の課税期間末に保有していること
 ②仕入れ等の課税期間において、比例配分法により調整対象固定資産に係る仕入控除税額を計算していること
 なお、比例配分法とは、下記のいずれかの方法による仕入控除税額の計算をいう。
 ・個別対応方式を適用する場合にはその調整対象固定資産を共通業務用に区分すること
 ・一括比例配分方式
 ・課税売上割合が95%以上となったことによる全額控除
 ③変動率が50%以上であり、かつ、変動差が5%以上であること

(注) 上記③の「変動率」と「変動差」を算式で示すと下記ようになる。

$$\text{仕入れ等の課税期間の課税売上割合} = \frac{a}{A} \quad (X)$$

$$\text{通算課税売上割合} = \frac{a + b + c}{A + B + C} \quad (Y)$$

と仮定した場合に、

$\text{変動率} = \frac{X - Y}{X} \geq 50\% \quad \text{かつ} \quad \text{変動差} = X - Y \geq 5\%$	であること
--	-------

課税売上割合の変動による税額調整の規定は、調整対象固定資産を取得した課税期間と第三年度の課税期間のどちらもが本則課税で申告していなければ適用することができない。つまり、調整対象固定資産を取得した課税期間から第三年度の課税期間まで、本則課税による申告を義務付けることにより、課税売上割合の変動による税額調整の規定を強制適用させることが、22年度改正の意図するところなのである。

自動販売機による還付スキームを企てた場合には、翌年（翌期）以降に非課税となる住宅家賃収入が多額に発生するため、課税売上割合が著しく減少した場合の税額調整の適用要件はほぼ間違いなく満たすことになる。結果、第三年度の課税期間において、当初の還付税額とほぼ同額の税額が取り戻し課税（調整前の仕入控除税額からカット）されることになるのである。

III 平成22年度改正法の問題点

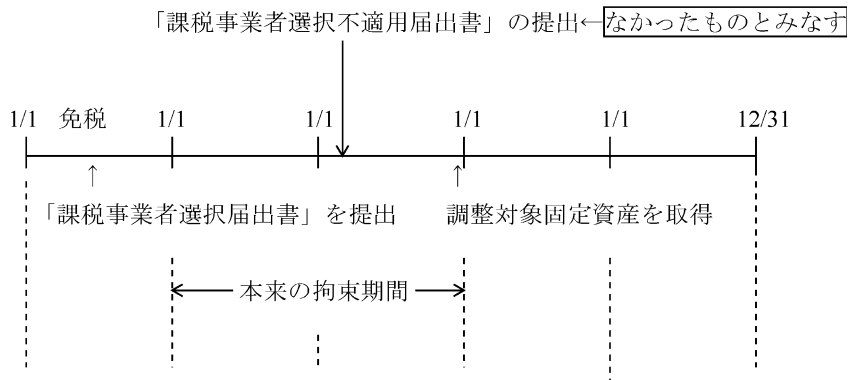
1 届出書が無効とされるケース

(1) 課税事業者選択不適用届出書

課税選択の強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、調整対象固定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ「課税事業者選択不適用届出書」を提出することはできないこととされている。

そこで、課税選択の強制適用期間中に、翌期から免税事業者となるために「課税事業者選択不適用届出書」を提出した事業者が、その後、同一の課税期間中に調整対象固定資産を取得することとなったような場合には、その届出書の提出はなかったものとみなされる（消法9⑦）。

【具体例】 課税事業者を選択した個人事業者が、「課税事業者選択不適用届出書」を提出した後に調整対象固定資産を取得した場合



ちなみに、「消費税課税事業者選択不適用届出書」には下記のような欄が設けられている。

提出要件の確認	課税事業者となった日から2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れ等を行っていない。	はい <input type="checkbox"/>
	※ この届出書を提出した課税期間が、課税事業者となった日から2年を経過する日までに開始した各課税期間である場合、この届出書提出後、届出を行った課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れを行うと、原則としてこの届出書の提出はなかつたものとみなされます。詳しくは、裏面をご確認ください。	

要するに、課税選択の強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、「課税事業者選択不適用届出書」の提出に制限があるので、『調整対象固定資産の取得状況を確認のうえ、「課税事業者選択不適用届出書」を提出しなさい』ということである。

しかし、上記【具体例】のケースでは、「課税事業者選択不適用届出書」を提出した時点では調整対象固定資産を取得していないのであるから、現実問題として考えた場合、税務署側でのチェックは相当に難しいように感じられる。結果、事後のトラブルを防止するためには、納税者が届出書の提出状況と調整対象固定資産の取得状況を確認し、速やかに「取り下げ願い」を提出して提出済の届出書を取り下げるなどの措置が必要となるのである。法律の辻褄合わせのためだけに、実務が悪戯に煩雑になったことについて、課税庁は何も責任を感じていないのであろうか？

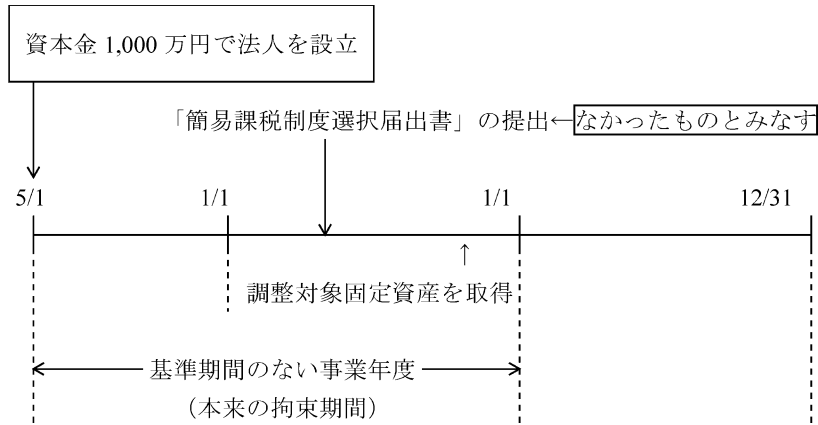
(2) 簡易課税制度選択届出書

課税選択をした事業者や資本金1,000万円以上の新設法人、特定新規設立法人が、課税事業者としての強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、調整対象固定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができない(消法37③)。

「簡易課税制度選択届出書」の提出後に調整対象固定資産を取得した場合には、そ

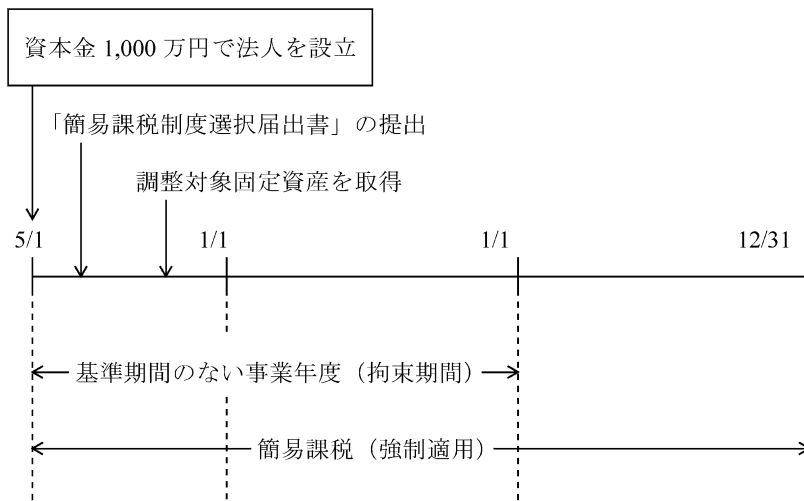
の届出書の提出はなかったものとみなされる（消法37④）。

【具体例】 新設法人が、3期目から簡易課税制度の適用を受けるため、2期目に「簡易課税制度選択届出書」を提出した後に調整対象固定資産を取得した場合



なお、新設法人などについては、届出書の提出日の属する課税期間から簡易課税制度の適用を受けることが認められている。このような場合には、「簡易課税制度選択届出書」を提出した後で調整対象固定資産を取得した場合であっても、みなし仕入率により仕入控除税額を計算するため、その届出書の効力は当然に有効となる（消法37②ただし書、消令56②）。

【具体例】 新設法人が、1期目から簡易課税制度の適用を受けるため、1期目に「簡易課税制度選択届出書」を提出した後に調整対象固定資産を取得した場合



ちなみに、「消費税簡易課税制度選択届出書」には下記のような欄が設けられている。

提出要件の確認	次のイ、ロ又はハの場合に該当する (「はい」の場合のみ、イ、ロ又はハの項目を記載してください。)		はい <input type="checkbox"/>	いいえ <input type="checkbox"/>	
	イ	消費税法第9条第4項の規定により課税事業者を選択している場合	課税事業者となった日	平成 年 月 日	はい <input type="checkbox"/>
		課税事業者となった日から2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れ等を行っていない			
	ロ	消費税法第12条の2第1項に規定する「新設法人」又は同法第12条の3第1項に規定する「特定新規設立法人」に該当する(該当していた)場合	設立年月日	平成 年 月 日	はい <input type="checkbox"/>
		基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れ等を行っていない			
	ハ	消費税法第12条の4第1項に規定する「高額特定資産の仕入れ等」を行っている場合	A	仕入れ等を行った課税期間の初日	平成 年 月 日
この届出による①の「適用開始課税期間」は、高額特定資産の仕入れ等を行った課税期間の初日から、同日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間に該当しない					
B		仕入れ等を行った資産が高額特定資産に該当する場合はAの欄を、自己建設高額特定資産に該当する場合は、Bの欄をそれぞれ記載してください。	仕入れ等を行った課税期間の初日	平成 年 月 日	はい <input type="checkbox"/>
		建設等が完了した課税期間の初日	平成 年 月 日		
この届出書を出した課税期間が、上記イ、ロ又はハに記載の各課税期間である場合、この届出書提出後、届出を行った課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れ等又は高額特定資産の仕入れ等を行うと、原則としてこの届出の提出はなかったものとみなされます。詳しくは、裏面をご確認ください。					

要するに、課税選択をした資本金1,000万円未満の新設法人や、設立事業年度から納税義務者となる資本金1,000万円以上の新設法人、特定新規設立法人が、課税事業者としての強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、「簡易課税制度選択届出書」の提出に制限があるので、『調整対象固定資産の取得状況を確認のうえ、「簡易課税制度選択届出書」を提出しなさい』ということである。

しかし、上記【具体例】のケースでは、「簡易課税制度選択届出書」を提出した時点では調整対象固定資産を取得していないのであるから、現実問題として考えた場合、税務署側でのチェックは相当に難しいように感じられる。結果、事後のトラブルを防止するためには、納税者が届出書の提出状況と調整対象固定資産の取得状況を確認し、速やかに「取り下げ願ひ」を提出して提出済の届出書を取り下げるなどの措置が必要となるのである。

実務の現場において、計算が簡単だからという理由だけで簡易課税を選択する事業者は皆無に等しいはずである。あらかたの中小事業者は、本則計算と簡易課税を天秤にかけ、簡易課税が有利だから簡易課税を選択しているのである。

「簡易課税制度選択届出書」を取り下げないままに簡易課税で申告納付をし、数年経ってから届出書の取り下げを指導されて本則課税により修正申告することになったらどうであろう…騙し討ちを喰らったような印象を受けるのは決して筆者だけではない。

2 22年度改正法の問題点

22年度改正法により、下記①～③の期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、取得日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間（第三年度の課税期間）までの間は本則課税が強制適用となった。

①課税選択をした事業者の強制適用期間

②資本金1,000万円以上の新設法人の基準期間がない事業年度（設立事業年度とその翌事業年度）

③特定新規設立法人の基準期間がない事業年度（設立事業年度とその翌事業年度）

22年度改正法は、①の課税選択のケースであれば強制適用期間中、②・③の新設法人のケースであれば基準期間がない事業年度中に調整対象固定資産を取得した場合でなければ適用することができない。また、取得資産が棚卸資産であれば、どんなに高額な資産であっても22年度改正法は適用されないことになる。

結果、抜け穴だらけの22年度改正法の隙間をつくように、次の①～④のような節税スキームが横行したことが、28年度改正に繋がったものと思われる。

①建物などの高額な棚卸資産を取得し、本則課税により消費税の還付を受けた期の翌期に資産を売却し、簡易課税制度の適用を受けるような事例

②課税事業者を選択し、課税事業者としての強制適用期間を経過してから固定資産を取得することにより、その翌期は免税事業者や簡易課税適用事業者となるような事例

③資本金1,000万円以上の法人を設立し、基準期間がない事業年度を経過してから固定資産を取得することにより、その翌期は免税事業者や簡易課税適用事業者となるような事例

④特定期間中の課税売上高と給与等の支払額のいずれかが1,000万円を超える場合には、課税事業者を選択せずとも課税事業者となることができる。

結果、課税事業者届出書（特定期間用）を提出して課税事業者となり、固定資産を取得しても、いわゆる「3年縛り」の規定は適用されないため、その翌期は免税事業者や簡易課税適用事業者となるような事例

IV 高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例

1 改正内容と適用時期

本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、たとえ平成22年度改正法の適用を受けない場合であっても、いわゆる「3年縛り」が強制されることとなった（消法12の4・37③）。

本改正は、平成28年4月1日以後に取得した高額特定資産について適用される。

ただし、平成27年12月31日までに締結した契約に基づく高額特定資産であれば、たとえ平成28年4月1日以後に取得した場合であっても改正法は適用されない（平成28年改正法附則32①②）。

また、本則課税の強制適用期間中に高額特定資産を廃棄、売却等により処分したとしても、強制適用期間中は免税事業者になることや簡易課税制度の適用を受けることはできない（消基通1-5-22の2）。

（注） 高額特定資産を取得したことにより本則課税が強制される課税期間において、基準期間の課税売上高が1,000万円以下となった場合には、「高額特定資産の取得に係る課税事業者である旨の届出書」の提出が義務付けられている（消法57①二の二）。

2 高額特定資産の定義

高額特定資産とは、棚卸資産又は調整対象固定資産で、一取引単位につき、下記の取得価額が1,000万円以上の資産をいう（消令25の5）。

①国内における課税仕入れについては「課税仕入れに係る支払対価の高×100/108」

②輸入貨物については「課税標準である金額」

③自己建設資産については「原材料費、経費のうち、上記①・②の金額」

(1) 付随費用の取扱い（消基通1-5-24）

高額特定資産の取得価額には、引取運賃、荷役費等又はその資産を事業の用に供するために必要な費用は含まれない。よって、税抜の本体価額を1,000万円と比較したうえで、高額特定資産に該当するかどうかを判定することになる。

(2) 共有物の取扱い（消基通1-5-25）

他の者と共同で購入した資産（共有物）は持分割合に応じて判定する。

(3) 自己建設資産の取扱い（消基通1-5-26～1-5-28）

自己建設資産の建設のために固定資産を取得する場合には、その自己建設資産が調整対象固定資産（事業用）の場合と棚卸資産（販売用）の場合とで取扱いが異なっている。

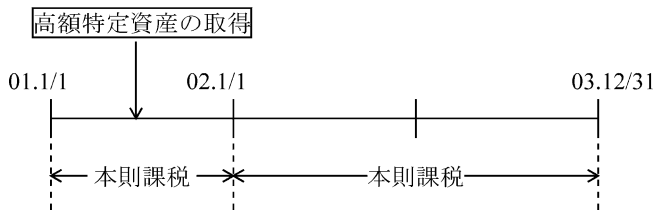
調整対象固定資産	棚卸資産
建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置など、調整対象固定資産として列挙されている資産ごとの課税仕入高により、高額特定資産に該当するかどうかを判定する。	調整対象固定資産とは、建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置などの資産のうち、棚卸資産以外の資産をいうので、100万円以上の固定資産であっても、棚卸資産の原材料として仕入れるものは、調整対象固定資産ではない。 よって、建物附属設備を仕入れ、販売用の建物に設置する場合など、棚卸資産の原材料として上記の資産を使用した場合であっても、その資産の課税仕入高を含めた金額で、高額特定資産に該当するかどうかを判定する。

なお、自己が保有する建設資材等の棚卸資産を自己建設資産の原材料として使用した場合には、その資材等の仕入金額も含めた金額で、高額特定資産に該当するかどうかを判定することとされている。

3 ケーススタディー

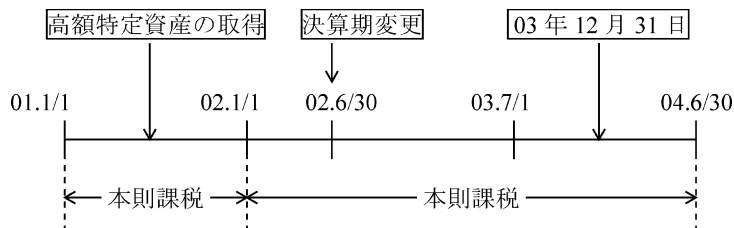
【具体例1】 1年決算法人が高額特定資産を取得するケース

12月決算法人が01年1月1日～01年12月31日課税期間中に高額特定資産を取得した場合には、その翌課税期間（02年1月1日～02年12月31日）から高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間（01年1月1日～01年12月31日）の初日以後3年を経過する日（03年12月31日）の属する課税期間（03年1月1日～03年12月31日）まで、本則課税が強制適用されることになる。



【具体例2】 決算期を変更するケース

12月決算法人が01年1月1日～01年12月31日課税期間中に高額特定資産を取得し、その翌課税期間において6月決算に事業年度を変更した場合には、高額特定資産を取得した課税期間の翌課税期間（02年1月1日～02年6月30日）から高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間（01年1月1日～01年12月31日）の初日以後3年を経過する日（03年12月31日）の属する課税期間（03年7月1日～04年6月30日）まで、本則課税が強制適用されることになる。

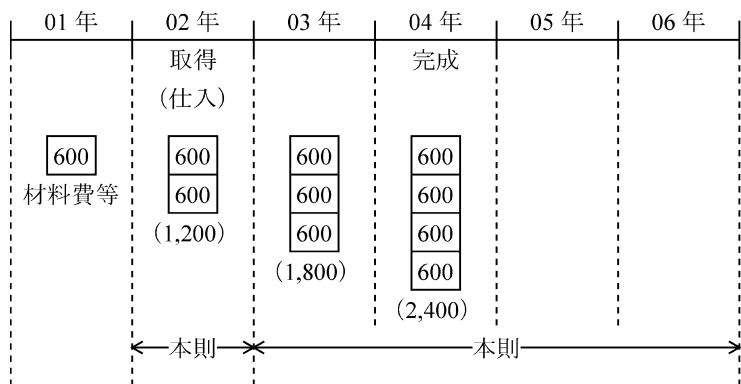


【具体例3】 高額特定資産を自己建設するケース

高額特定資産を自己建設する場合には、原材料費、経費などの課税仕入れの累計額が1,000万円以上となった課税期間において、その「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱うこととされている。

この場合においては、自己建設高額特定資産を取得した課税期間の翌課税期間から、自己建設高額特定資産が完成した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間まで、本則課税が強制適用となる。

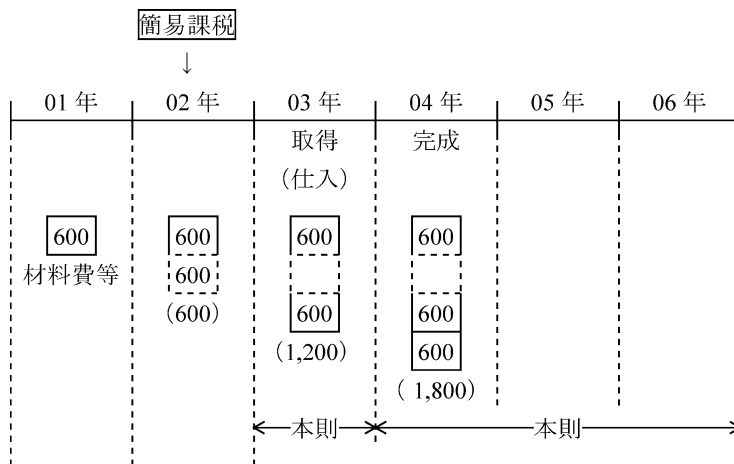
12月決算法人が01年1月1日～01年12月31日課税期間から高額特定資産の建築を開始し、04年に物件が完成した場合には、課税仕入れの累計額が1,000万円に達した02年1月1日～02年12月31日課税期間の翌課税期間（03年1月1日～03年12月31日）から高額特定資産の完成日の属する課税期間（04年1月1日～04年12月31日）の初日以後3年を経過する日（06年12月31日）の属する課税期間（06年1月1日～06年12月31日）まで、本則課税が強制適用されることになる。



【具体例4】 高額特定資産の建設中に簡易課税適用期間があるケース

高額特定資産を自己建設する場合には、原材料費、経費などの課税仕入れの累計額が1,000万円以上となった課税期間において、その「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱われる。ただし、自己建設期間中に免税事業者であった期間や簡易課税適用期間が含まれている場合には、これらの期間中に行った課税仕入れは上記の累計額にはカウントしないこととされている。

12月決算法人が01年1月1日～01年12月31日課税期間から高額特定資産の建築を開始し、04年に物件が完成した場合には、課税仕入れの累計額が1,000万円に達した03年1月1日～03年12月31日課税期間の翌課税期間（04年1月1日～04年12月31日）から高額特定資産の完成日の属する課税期間（04年1月1日～04年12月31日）の初日以後3年を経過する日（06年12月31日）の属する課税期間（06年1月1日～06年12月31日）まで、本則課税が強制適用されることになる。
 (注) 02年1月1日～02年12月31日課税期間中は簡易課税により申告している。

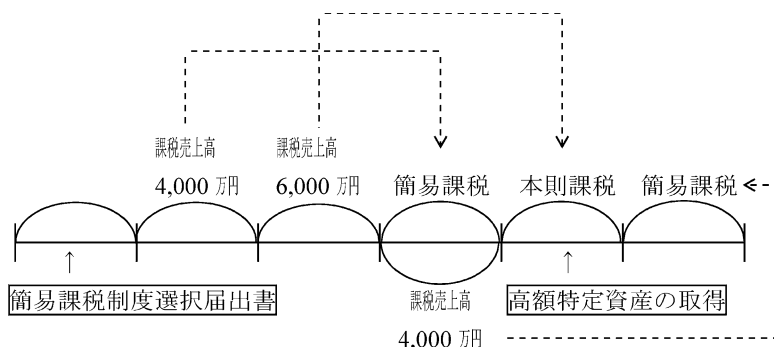


【具体例5】 簡易課税制度の適用制限がないケース

本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、高額特定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができない（消法37③）。つまり、「簡易課税制度選択届出書」の提出時期に制限を設けることによって、本則課税による「3年縛り」をしているということである。

また、「簡易課税制度選択届出書」を提出した場合であっても、基準期間における課税売上高が5,000万円を超える場合には、簡易課税により計算することはできない。

したがって、事前に「簡易課税制度選択届出書」を提出している事業者の基準期間における課税売上高が5,000万円を超えたことにより本則課税が適用され、たまたまこの課税期間中に高額特定資産を取得したようなケースでは、簡易課税制度の適用制限はされないこととなる。

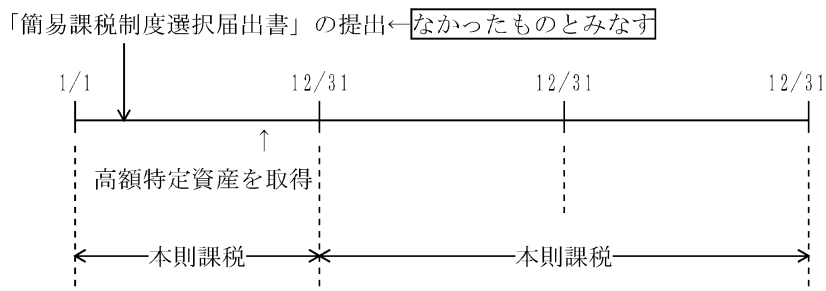


4 届出書が無効とされるケース

(1) 簡易課税制度選択届出書の提出制限

本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、高額特定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができない（消法37③）。

「簡易課税制度選択届出書」の提出後に高額特定資産を取得した場合には、その届出書の提出はなかったものとみなされることになる（消法37④）。

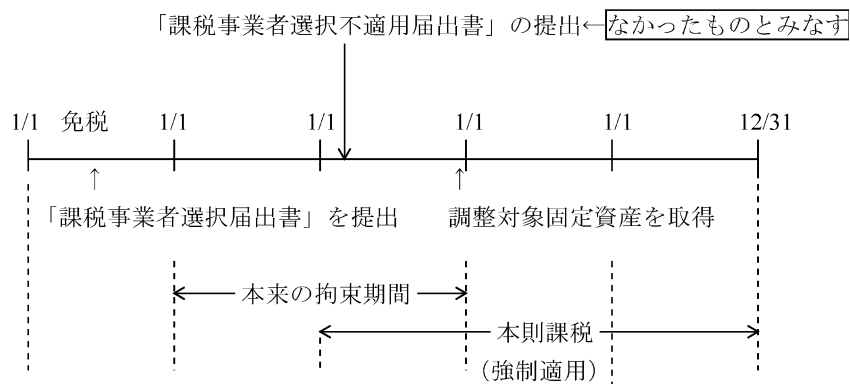


(2) 課税事業者選択不適用届出書との関係

課税選択の強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、調整対象固定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ「課税事業者選択不適用届出書」を提出することはできないこととされている。

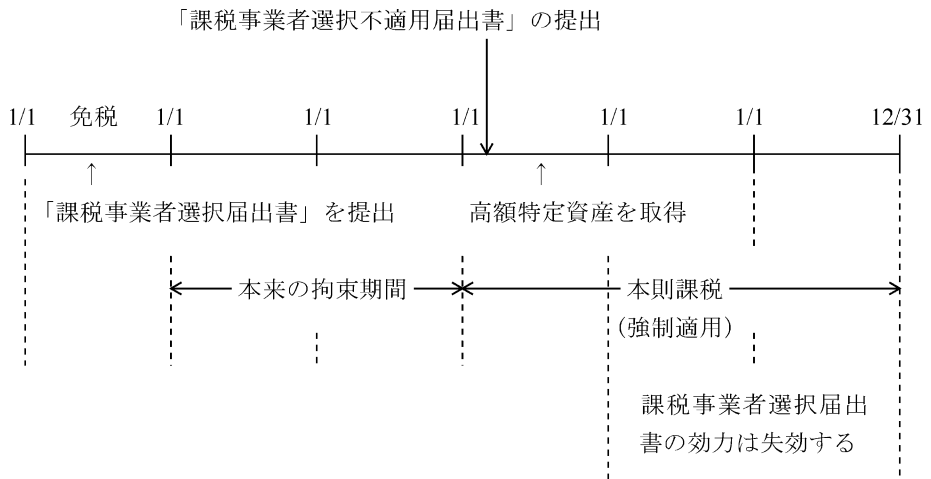
そこで、課税選択の強制適用期間中に、翌期から免税事業者となるために「課税事業者選択不適用届出書」を提出した事業者が、その後、同一の課税期間中に調整対象固定資産を取得することとなったような場合には、その届出書の提出はなかったものとみなされる（消法9⑦）。

【具体例】 課税事業者を選択した個人事業者が、「課税事業者選択不適用届出書」を提出した後に調整対象固定資産を取得した場合



「課税事業者選択不適用届出書」の提出をなかったものとみなすという上記の取扱いは、あくまでも課税事業者を選択して、強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合に限り、適用されるものである。よって、強制適用期間を経過した後に「課税事業者選択不適用届出書」を提出したとしても、その届出書の提出がなかったものとみなされることはない。

ただし、本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、たとえ「課税事業者選択届出書」の効力が失効し、かつ、基準期間における課税売上が1,000万円以下の状態であったとしても、その高額特定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間までの間は、本則課税が強制適用されることになる。



V 高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例制度に関する疑問点

1 販売用の造成宅地（棚卸資産）は高額特定資産に該当するか？

(1) 高額特定資産の範囲

高額特定資産とは、一取引単位における税抜の取得金額が1,000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいう。

また、自己建設資産については建設等のために要した原材料費及び経費の累計額によるものとし、免税期間や簡易課税制度の適用期間中の課税仕入れ等の金額を除いた金額により判定する（消法12の4・37③、消令25の5）。

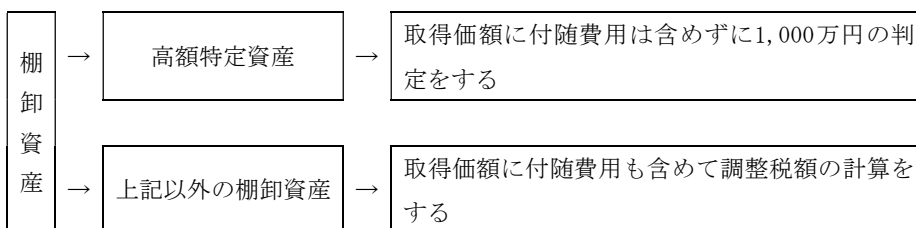
高 額 特 定 資 産	→	棚 卸 資 産	→	<p>棚卸をすべき資産で次に掲げるものをいう（消法2①十五、消令4）</p> <p>①商品又は製品（副産物及び作業くずを含む。）</p> <p>②半製品</p> <p>③仕掛品（半成工事を含む。）</p> <p>④主要原材料</p> <p>⑤補助原材料</p> <p>⑥消耗品で貯蔵中のもの</p> <p>⑦上記①～⑥の資産に準ずるもの</p>
	→	調 整 対 象 固 定 資 産	→	<p>棚卸資産以外の資産で次に掲げるもののうち、一取引単位における税抜きの取得金額が100万円以上のものをいう（消法2①十六、消令5、消基通12-2-1）</p> <p>①建物及びその附属設備</p> <p>②構築物</p> <p>③機械及び装置</p> <p>④船舶</p> <p>⑤航空機</p> <p>⑥車両及び運搬具</p> <p>⑦工具、器具及び備品</p> <p>⑧特許権、実用新案権、営業権などの無形固定資産</p> <p>⑨水道施設利用権などの利用権</p> <p>⑩ゴルフ会員権、ゴルフ場利用株式等</p> <p>⑪牛、馬、かんきつ樹、りんご樹などの生物</p> <p>⑫建物の賃借に伴い支出する権利金等</p> <p>⑬ソフトウェアの購入費用や開発費用</p> <p>※上記①～⑬は主たるものを列举（例示）した。</p>

(2) 付随費用の取扱い

高額特定資産の取得価額（課税仕入れに係る支払対価の額）には、引取運賃、荷役費等又はその資産を事業の用に供するために必要な費用は含まれない。よって、税抜の本体価額を1,000万円と比較したうえで、高額特定資産に該当するかどうかを判定することになる（消基通1-5-24）。

また、調整対象固定資産の取得価額（課税仕入れに係る支払対価の額）についても、引取運賃、荷役費等又はその資産を事業の用に供するために必要な費用の額は含めずに、100万円との比較判定や調整税額の計算をすることになる（消基通12-2-2）。

これに対し、免税（課税）事業者が課税（免税）事業者となる場合の期首（期末）棚卸資産の調整では、棚卸資産の取得価額（課税仕入れに係る支払対価の額）には、これらの付随費用は加算して調整税額の計算をすることとされている（消令54①一）。



(3) 棚卸資産の税額調整における土地造成費の取扱い

消費税の法令に規定されている棚卸資産の範囲は、法人税の法令に規定する棚卸資産の範囲とまったく同一の定義になっている（法法2①二十、法令10）。ただし、消費税の世界では、あくまでも「課税仕入れに係る棚卸資産」に限り、税額調整の対象になることに注意する必要がある。

例えば、山林を開発し、宅地に造成して販売するような場合には、その造成した宅地は棚卸資産には該当するものの、「課税仕入れに係る棚卸資産」ではないので、その造成費用については税額調整の対象とすることはできないことになる。

これに対し、宅地を造成して建売住宅を建築し、販売するような場合には、その建売住宅（土地付建物）は課税仕入れに係る棚卸資産であるから、建物の建築費は勿論のこと、宅地の造成費用についても税額調整の対象に取り込むことができるのである。

では、建売住宅の敷地を造成したものの、建物の建築に着工する前に決算日を迎えたような場合の宅地の造成費用はどうなるのであろうか？

販売用の宅地であれば、上記のように「課税仕入れに係る棚卸資産」には該当しないことから、その造成費用は税額調整の対象とはならない。しかし、その宅地が建売住宅の敷地として使用されるものであるならば、たとえ建物が建築されていなくとも、その造成費用は「課税仕入れに係る棚卸資産」として税額調整の対象とされるべきである。

また、建物の建築途中で決算日を迎えたような場合には、その建築途中の建物は仕掛品であり、免税期間中に課税仕入れが行われている材料費などについては当然に税額調整の対象として何ら問題はない。

(4) 土地造成費と資本的支出の関係

調整対象固定資産に係る資本的支出は、100万円との比較判定や調整税額の計算をする時の課税仕入れに係る支払対価の額に含めることとされている（消基通12-2-5）。

ただし、土地の造成、改良のために要した課税仕入れに係る支払対価の額のように、調整対象固定資産に該当しない資産に係る資本的支出についてはこのような取扱いはない（消基通12-2-5（注））。

では、宅地を造成して販売する場合のその宅地の造成費用はどのような取扱いになるのであろうか？

宅地の造成費用を付随費用と考えた場合には、造成宅地は棚卸資産には該当するものの、そもそもの取得金額が非課税であるから当該宅地は高額特定資産には該当しないことになる。一方で、宅地の造成費用を自己建設資産（造成宅地）の原材料と認識した場合には、造成費用が1,000万円以上となった場合に、その造成宅地は高額特定資産に該当することとなるのであろうか？

高額特定資産については、消費税法基本通達の1-5-24から1-5-28までに定めがあるが、販売用宅地の造成費用の取扱いについては何ら定めは設けられていない。そうすると、「土地造成費は調整対象固定資産についての定めはある（消基通12-2-5（注））が、高額特定資産についての定めはないのであるから、高額特定資産の課税仕入れに係る支払対価の額に含まれるものと解釈すべきである」という解釈もできそうである。

販売用の宅地（棚卸資産）が高額特定資産に該当するかしないかに関わらず、その取扱いについては、消費税法基本通達に明記すべきではないだろうか？

2 自己建設高額特定資産の課税仕入れの時期について、消費税法基本通達11-3-5（未成工事支出金）の適用はできるか？

(1) 未成工事支出金の課税仕入れの時期

建設業者が工事を請け負った場合の費用収益の認識基準としては、工事完成基準によるケースが一般的である。つまり、工事が完成するまでの間は工事売上高は計上せず、入金額は未成工事受入金として処理をする。また、材料費、外注費などについても未成工事支出金として処理をし、工事原価に計上しないということである。

一方、仕入税額控除の時期は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間であり、支払ベースでの控除を認めるものではない（消基通11-3-1）。また、課税仕入れ

の時期については、売上げとの対応関係を考慮する必要もない。建設工事が未完成で、まだ売上げが計上されていない状態であっても、材料費、外注費などについては、課税仕入れをしたときに、仕入税額控除の対象として構わないということである。

ただし、ここで注意したいのは、外注費の取扱いである。

外注費といってもその内容はさまざまであり、たとえば土木工事一式を下請業者に外注するといったケースもあるし、いわゆる人工（にんく）の応援としての外注もある。人工の応援のように、その内容が人的役務の提供の場合には、月単位などで計上した出来高について、その都度仕入税額控除の対象とすることができる。

これに対し、下請業者との請負契約により、基礎工事、内装工事などを外注にだしたような場合には、その下請工事が完了したときに課税仕入れの時期となるので、たとえ出来高払いで工事代金を支払い、外注費勘定で処理をしたとしても、下請工事が完了するまでの支払分は単なる前払金であり、仕入税額控除は認められないことになるのである。

なお、建設業の場合、経理サイドで外注費の課税仕入れの時期を把握することは、現実問題として容易なことではない。そこで、工事が完成し、売上高を計上したときに、工事原価のうち、材料費、外注費などの課税仕入れについて、まとめて税額控除をすることも認められている（消基通11-3-5）。

(2) 自己建設高額特定資産の課税仕入れの時期について、消費税法基本通達11-3-5（未成工事支出金）の適用はできるか？

高額特定資産を自己建設する場合には、原材料費、経費などの課税仕入れの累計額が1,000万円以上となった課税期間において、その「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱うこととされている。

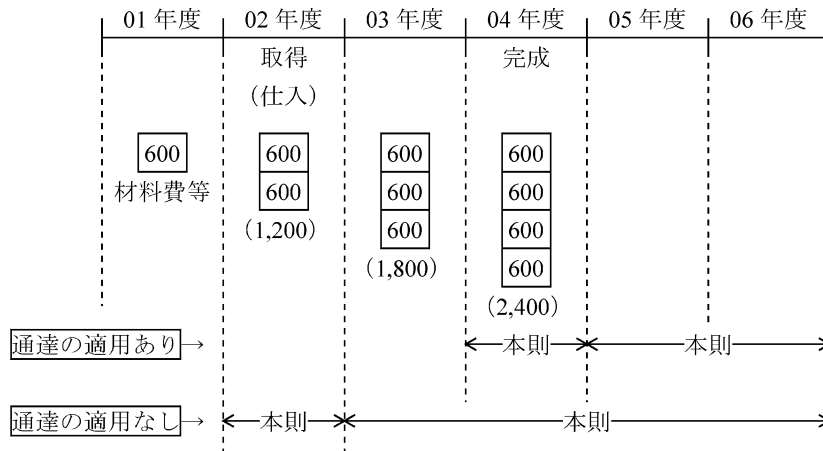
この場合においては、自己建設高額特定資産を取得した課税期間の翌課税期間から、自己建設高額特定資産が完成した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間まで、本則課税が強制適用となるのであるが、消費税法基本通達11-3-5（未成工事支出金）を適用して、物件の完成時に「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱うことはできるのだろうか？

上記(1)のとおり、未成工事支出金の課税仕入れの時期は発生ベースで認識するのが原則である。そうすると、本通達が実務上の取扱いに配慮して設けられたものである限り、物件の完成時を自己建設高額特定資産の取得の時期とすることはできないようにも思われる。一方で、高額特定資産を自己建設する場合の取得の時期を、『原材料費、経費などの課税仕入れの累計額が1,000万円以上となった課税期間とする』という取扱いが、購入した高額特定資産との取得時期のバランスを考慮したものであると考えるならば、本通達の適用により、物件の完成時を自己建設高額特定資産の取得の

時期としても何ら問題はないものと考えられることでもできそうである。

【具体例】

01年度から工事に着工し、課税仕入れの累計が02年度に1,000万円以上となり、04年度に工事が完成した場合の本則課税による拘束期間は、本通達が適用できる場合には「04年度～06年度」となるのに対し、適用できない場合には「02年度～06年度」となる。



3 自己建設高額特定資産の課税仕入れの時期について、消費税法基本通達11-3-6 (建設仮勘定) の適用はできるか？

(1) 建設仮勘定の課税仕入れの時期

消費税法基本通達11-3-6 (建設仮勘定) には、建物などの完成前に支払った金額について、建設仮勘定として経理した場合であっても、課税仕入れ等をした日の属する課税期間において仕入税額控除の規定を適用する旨が定められている。

この通達をそのまま読むと、あたかも建設仮勘定が仕入税額控除の対象となるように読めてしまうのであるが、ここは注意が必要だ。本通達は、あくまでも「課税仕入れ等をした日の属する課税期間において…」と定めているのであり、手付金などの支払日が課税仕入れの日となるわけではない。

例えば、建物の設計と建築を別々の業者に依頼したような場合には、まず、設計図面が完成した段階で「設計」という役務の提供を受けたことになる。したがって、支払った設計料は建設仮勘定として経理するものの、図面完成の時点で、まずは設計料を仕入税額控除の対象とすることになるのである。

よって、仕入税額控除のタイミングは、基本的に経理処理とは連動しないわけであるが、現実問題として考えた場合、設計料と建築費をバラバラに控除するのはいかにも面倒であり、勘違いの基にもなりかねない。そこで、同基本通達の後段では、目的

物が完成した日の属する課税期間において、建設仮勘定にストックしておいた設計料や建築費をまとめて控除することも認めているのである。

(2) 自己建設高額特定資産の課税仕入れの時期について、消費税法基本通達11-3-6（建設仮勘定）の適用はできるか？

上記(1)のように、建物の設計と建築を別々に発注するという事は、いうなれば設計と建築を外注したということである。したがって、設計料が1,000万円以上であれば、図面が完成した時点で「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱うことになるものと思われる。

この場合においては、自己建設高額特定資産を取得した課税期間の翌課税期間から、自己建設高額特定資産が完成した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間まで、本則課税が強制適用となるのであるが、消費税法基本通達11-3-6（建設仮勘定）を適用して、物件の完成時に「自己建設高額特定資産」を取得したものとして取り扱うことはできるのであろうか？

上記(1)のとおり、設計料などの建設仮勘定に係る課税仕入れの時期は発生ベースで認識するのが原則である。そうすると、本通達が実務上の取扱いに配慮して設けられたものである限り、物件の完成時を自己建設高額特定資産の取得の時期とすることはできないようにも思われる。一方で、高額特定資産を自己建設する場合の取得の時期を、「原材料費、経費などの課税仕入れの累計額が1,000万円以上となった課税期間とする」という取扱いが購入した高額特定資産との取得時期のバランスを考慮したものであると考えるならば、本通達の適用により、物件の完成時を自己建設高額特定資産の取得の時期としても何ら問題はないものとも考えることもできそうである。

(注) 本稿はT&Aマスター（編集・発行／ロータス21）のNo.656・660・664・666に掲載した拙稿「税務マエストロ」を基に加筆修正して執筆したものである。

（くまおう まさひで・大原大学院大学 会計研究科准教授）