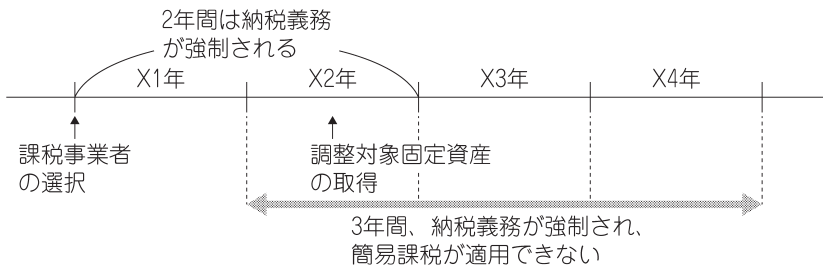


1 - 11	課税事業者を選択している者が調整対象固定資産を取得したとき
原則	課税事業者を選択している者が調整対象固定資産を取得した場合、3年間は納税義務が強制され、かつ簡易課税の適用を受けることができない ▶消法9⑦

免税事業者が課税事業者を選択するということは、積極的に納税がしたいわけではなく、還付を受けるために選択する場合がほとんどです。しかし、高額な還付を受けた後すぐに免税事業者になれると問題が生じますので、消費税法は課税事業者を選択した者の納税義務について、次のような制限を加えています。

具体的には、課税事業者を選択した事業者が、課税事業者が強制される期間中（通常は2年間）に調整対象固定資産を取得した場合には、取得の日の属する課税期間の初日から3年間は免税事業者に戻れず、簡易課税制度を選択することもできないというものです（消法9⑦）。



上図の事業者の課税期間が暦年であるとする、課税事業者を選択したX1年からX2年までの2年間は課税事業者が強制されます。この期間中のX2年に調整対象固定資産を取得すると、X2年からX4年までの3年間は納税義務が強制され、なおかつ、簡易課税制度の適用も受けられないこととなります。

advice

●新設法人、特定新規設立法人の場合

新設法人や特定新規設立法人に該当する場合、基準期間がない課税期間について納税義務が強制されるという規定があります（→1-9、1-10）。この場合も同様に、これらの法人が納税義務の強制される課税期間中に調整対象固定資産の課税仕入れ等を行った場合、取得の日の属する課税期間の初日から3年間は、事業者免税点制度の適用がなく、簡易課税を適用することもできません（消法12の2②・12の3③）。

advice

●調整対象固定資産の意義

調整対象固定資産とは、棚卸資産以外の資産で、建物、構築物、機械及

第1章 納税義務者に関する原則と例外

び装置、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、特許権、商標権、営業権等のうち、税抜価格が一の取引単位につき100万円以上のものをいいます（→8-9・原則・advice「調整対象固定資産」）。

調整対象固定資産の課税仕入れ等を行った課税期間が、簡易課税制度を適用している場合 ▶消法9⑦括弧書・12の2②括弧書・12の3③括弧書

例
外

上記原則の調整対象固定資産に係る制限は、多額の還付を受けた直後に免税事業者になるとか、簡易課税を選択することを防ごうとする趣旨によるものですが、簡易課税制度が適用される事業者については、課税仕入れに係る税額の還付を受けることはありません。

したがって、簡易課税制度が適用される課税期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、この規定の適用はありません（消法9⑦括弧書・12の2②括弧書・12の3③括弧書）。

4-2	有価証券や支払手段等を譲渡するとき
原則	<p>有価証券等の譲渡は非課税となる</p> <p style="text-align: right;">▶消費法・別表第1二、消令9①④、消基通6-2-1・6-2-3</p>

有価証券等の譲渡は非課税取引となります（消費法・別表第1二）。土地と同様に、有価証券等は使用や転売によって価値が減少する消費財ではなく、消費税の課税対象としてなじまないことから、その譲渡は非課税取引とされています。

ここで、「有価証券等」とは、次の4つをいいます（消費別表第1二）。

- ・金融商品取引法2条1項に規定する有価証券
- ・有価証券に類するものとして一定のもの
- ・外国為替及び外国貿易法6条1項7号に規定する支払手段
- ・支払手段に類するものとして一定のもの

消費税が非課税となる有価証券等の範囲について示すと次のようになります（消令9①④、消基通6-2-1・6-2-3）。

＜金融商品取引法2条1項に規定する有価証券の主なもの＞

- ① 国債証券、地方債証券、社債券
- ② 日本銀行その他の特別の法律により設立された法人の発行する出資証券
- ③ 協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資証券
- ④ 株券又は新株予約権証券
- ⑤ 貸付信託の受益証券
- ⑥ 資産の流動化に関する法律に規定する特定目的信託の受益証券
- ⑦ コマーシャル・ペーパー
- ⑧ 抵当証券法に規定する抵当証券
- ⑨ 外国等が発行する証券又は証書で①から⑧までの性質を有するもの
- ⑩ オプションを表示する証券又は証書
- ⑪ 預託証券
- ⑫ 譲渡性預金証書（外国法人が発行するもの）

＜有価証券に類するものとして一定のもの＞

- ① 一定の有価証券に表示されるべき権利で有価証券が発行されていないもの
- ② 合名会社等の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分
- ③ 株主又は投資主となる権利等
- ④ 貸付金、預金、売掛金その他の金銭債権

＜外国為替及び外国貿易法6条1項7号に規定する支払手段＞

- ① 銀行券、政府紙幣、小額紙幣及び硬貨
- ② 小切手（旅行小切手を含みます。）、為替手形、郵便為替及び信用状
- ③ 約束手形
- ④ ①～③に類するもので支払のために使用することができるもの
- ⑤ 証票、電子機器その他の物に電磁的方法により入力されている財産的価値であって、不特定又は多数の者相互間でその支払のために使用することができるもの（その使用の状況が通貨のそれと近似しているものに限ります。）

＜支払手段に類するものとして一定のもの＞

- ① 資金決済に関する法律2条5項に規定する暗号資産
- ② 国際通貨基金協定15条に規定する特別引出権

advice

●譲渡性預金証書の取扱い

上記のとおり、外国法人が発行する譲渡性預金証書も有価証券に含まれるため、その譲渡は非課税取引となります。ここで、居住者が発行する譲渡性預金証書は有価証券には該当しませんが、有価証券に類するものの一つである預金に該当するため、有価証券に類するものの譲渡として非課税になります（消基通6-2-1(注1)）。

advice

●有価証券に表示されるべき権利で有価証券が発行されていないものとは

有価証券に類するもののうち、「有価証券に表示されるべき権利で有価証券が発行されていないもの」には、例えば、登録国債、社債、株式等の振替に関する法律の規定による振替口座簿の記載又は記録により定まるものとされるもの、株券の発行がない株式、新株予約権、優先出資法又は資産流動化法に規定する優先出資証券の発行がない優先出資及び投資信託法に規定する投資証券の発行がない投資口が該当します（消令1②三、消基通6-2-1(注2)）。

advice

●匿名組合の出資者の持分を譲渡した場合

匿名組合の出資者の持分の譲渡は、「その他法人の出資者の持分」に該当し、有価証券に類するものの譲渡として取り扱うことから（消令9①二）、非課税取引となります。なお、この「出資者の持分」には、人格のない社団等、民法の組合に対する出資持分等も含まれます（国税庁HP質疑応答事例「匿名組合の出資者の持分の譲渡」）。

例外 1	<p>船荷証券等を譲渡した場合 ▶消基通6-2-2</p>						
	<p>非課税取引とされる有価証券等には、船荷証券、倉荷証券、複合運送証券又は株式、出資若しくは預託の形態によるゴルフ会員権等は含まれないため、これらを譲渡した場合は課税の対象となります（消基通6-2-2）。</p> <p>船荷証券、倉荷証券、複合運送証券は、いずれも商法の規定により作成する証券であり、内容は以下のとおりです。</p> <table border="1" data-bbox="203 542 1131 745"> <tr> <td data-bbox="203 542 374 595">船荷証券</td> <td data-bbox="374 542 1131 595">運送人等が荷送人等の請求により作成する証券（商757）</td> </tr> <tr> <td data-bbox="203 595 374 647">倉荷証券</td> <td data-bbox="374 595 1131 647">倉庫営業者が寄託者の請求により作成する証券（商600）</td> </tr> <tr> <td data-bbox="203 647 374 745">複合運送証券</td> <td data-bbox="374 647 1131 745">運送人等が陸上運送及び海上運送を一の契約で引き受けたときに荷送人の請求により作成する証券（商769）</td> </tr> </table> <p>また、株式、出資若しくは預託の形態によるゴルフ会員権等の内容は以下のとおりです（消令9②）。</p> <table border="1" data-bbox="203 842 1131 1054"> <tr> <td data-bbox="203 842 1131 1054"> <ul style="list-style-type: none"> ① ゴルフ場その他の施設の所有・経営に係る法人の株式・出資 ② 当該法人に対し金銭の預託をすることが当該ゴルフ場その他の施設を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式・出資 ③ 当該預託に係る金銭債権 </td> </tr> </table> <p>上記①にあるように、ゴルフ場その他の施設の所有・経営に係る法人の株式・出資の譲渡は、ゴルフ会員権等の譲渡に含まれることから、有価証券等の譲渡に該当せず、課税の対象となる点に留意が必要です。</p>	船荷証券	運送人等が荷送人等の請求により作成する証券（商757）	倉荷証券	倉庫営業者が寄託者の請求により作成する証券（商600）	複合運送証券	運送人等が陸上運送及び海上運送を一の契約で引き受けたときに荷送人の請求により作成する証券（商769）
船荷証券	運送人等が荷送人等の請求により作成する証券（商757）						
倉荷証券	倉庫営業者が寄託者の請求により作成する証券（商600）						
複合運送証券	運送人等が陸上運送及び海上運送を一の契約で引き受けたときに荷送人の請求により作成する証券（商769）						
<ul style="list-style-type: none"> ① ゴルフ場その他の施設の所有・経営に係る法人の株式・出資 ② 当該法人に対し金銭の預託をすることが当該ゴルフ場その他の施設を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式・出資 ③ 当該預託に係る金銭債権 							
例外 2	<p>収集していた記念硬貨を譲渡した場合 ▶消令9③、消基通6-2-3（注1）</p>						
	<p>有価証券等の譲渡として非課税とされる支払手段からは、収集品及び販売用の支払手段は除くこととされています（消令9③、消基通6-2-3（注1））。</p> <p>したがって、コインショップ等が記念硬貨を販売する取引は、消費税が課税されることとなります。</p>						

Column 3 暗号資産（仮想通貨）の消費税法上の取扱い

4-2・原則のように、支払手段等の譲渡は消費税法上、非課税とされます。ここで、昨今注目を集めた暗号資産（仮想通貨）の取扱いが興味深いので紹介します。

暗号資産はいわゆるブロックチェーンという新技術により生み出されたものであり、平成29年12月～平成30年1月頃にかけて、良くも悪くも双方の意味で広く一般に注目されたことは記憶に新しいかと思えます。

暗号資産は「物品を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの」が法律上の定義となっていますが（資金決済2⑤一）、資金決済に関する法律が改正される前は法的に「仮想通貨」と呼ばれていました（旧資金決済2⑤一）。

暗号資産に関する消費税法上の取扱いは、近年大きな変化がありました。消費税法上、非課税となる取引は、限定的に列挙される形で明記されていますが（消法別表第1）、新しい支払手段である暗号資産は非課税項目として列挙されていなかったため、非課税とはならず、課税資産の譲渡等に該当するという通常取扱いがなされていました。その後平成29年度税制改正にて非課税項目に加えられたため、平成29年7月以降に暗号資産を譲渡した場合には、非課税となることとされました（消令9④）。

また、通常の有価証券等を譲渡した場合、課税売上割合の計算上、非課税売上高に係る5%相当額のみ算入しますが、暗号資産を譲渡した場合の非課税売上高は、その全てが課税売上割合の計算に含まれないことに留意が必要です（消令48①）。

なお、暗号資産取扱業者に支払う手数料については、通常の手数料と同じく、課税仕入れに該当します。この場合において、個別対応方式の場合は、非課税売上げにのみ要する課税仕入れとなることとなります。

8-3 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限

原則 居住用賃貸建物の課税仕入れは仕入税額控除ができない ▶消法30⑩

居住用として賃貸するための建物の課税仕入れについては、仕入税額控除の対象から除外されています（消法30⑩）。

居住用として賃貸する建物の課税仕入れは、非課税売上げにのみ要する課税仕入れに区分されます。したがって、個別対応方式を適用する場合には、あえて除外する規定を設けなくても仕入税額控除の対象とならないのですが、除外する規定がなければ、全額控除方式が適用される課税期間においてはその課税仕入れに係る税額の全額が仕入税額控除の対象となり、また一括比例配分方式を適用する場合にも、課税売上割合分の税額が仕入税額控除の対象となります。

一般的に建物の課税仕入れについては金額が大きく、仕入税額控除を認めると納税額への影響も大きいことから、全額控除方式又は一括比例配分方式を適用する場合にも仕入税額控除を認めないという例外的な取扱いが設けられています。

仕入税額控除の制限の対象となるのは「居住用賃貸建物」であり、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その付属設備を含みます。）以外の建物で、高額特定資産等（→1-12・原則・advice「高額特定資産とは」・例外2）に該当するものとされています。

居住用賃貸建物に該当しない建物の仕入れは仕入税額控除の対象となりますが、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、建物の構造及び設備の状況等により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいい、例えば次に掲げるものが該当します（消基通11-7-1）。

- ① 建物の全てが店舗等の事業用施設である建物など、建物の設備等の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物
- ② 旅館又はホテルなど、旅館業法に規定する旅館業に係る施設の貸付けに供することが明らかな建物
- ③ 棚卸資産として取得した建物であって、所有している間、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの

したがって、原則として、居住用として賃貸するために取得した税抜価額が1,000万円以上の建物が「居住用賃貸建物」に該当しますが、仕入れた時点で、利用目的が確定していないものや、一部分のみを居住用として賃貸するものもこれに含まれることとなります。

＜居住用賃貸建物に該当するかどうかの判定の例＞

	建物の用途	居住用賃貸建物に該当
賃貸用の建物	建物全体を事業用とする予定	×
	建物全体を居住用とする予定	○
	1階を事業用、2～5階を居住用とする予定	○

	事業用とするか居住用とするか未定	○
譲渡するための 建物(棚卸資産)	譲渡前に賃貸するか不明	○
	譲渡前に居住用賃貸の予定なし (事業用賃貸の予定ありor賃貸の予定なし)	×
	譲渡前に居住用賃貸の予定あり	○
	取得時に居住している賃借人がいる	○

advice

●判定時期

居住用賃貸建物に該当するかどうかの判定は、その課税仕入れを行った日(自ら建設等をしたものについては、建設等に要した課税仕入れ等の金額が1,000万円以上となった日)の現況により判定します。

課税仕入れを行った日において、用途が未定であるなど住宅の貸付けの用に供しないことが明らかでない場合には、仕入税額控除の制限の対象となるわけですが、課税仕入れをした課税期間の末日までに住宅貸付用に供しないことが明らかにされたときは、居住用賃貸建物に該当しないものとしてよいこととされています(消基通11-7-2)。

兼用の建物の仕入れ

▶消令50の2①、消基通11-7-3

例外
1

居住用として賃貸する部分が一部分でもある場合には、その建物の課税仕入れは、原則として仕入税額控除の対象から除外されていますが、居住用賃貸部分とそれ以外の部分がある建物について、その建物の構造及び設備の状況等により合理的に区分しているときは、その居住用賃貸部分に係る課税仕入れについてのみ仕入税額控除が制限され、それ以外の部分については、仕入税額控除ができることとされています(消令50の2①)。

なお、この場合の「合理的に区分している」とは、使用面積割合や使用面積に対する建設原価の割合など、その建物の実態に応じた合理的な基準により区分していることをいいます(消基通11-7-3)。

自ら建設等をした居住用賃貸建物の制限の金額

▶消令50の2②、消基通11-7-4

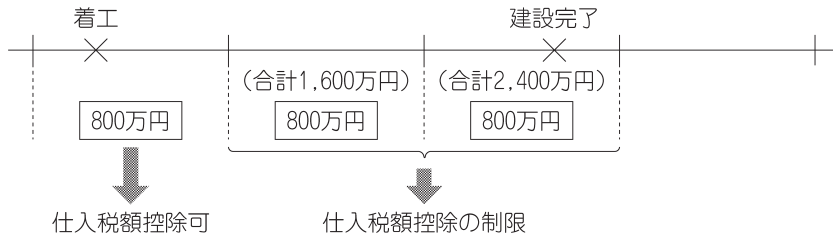
例外
2

自ら建設等をしたものについては、その建設等に要する課税仕入れ等の金額が1,000万円(消令25の5②)以上となった日の現況により居住用賃貸建物に該当するかどうかを判定します。

例外2

また、自ら建設等をした居住用賃貸建物については、その建設等に要する課税仕入れ等の金額が1,000万円以上となった日の属する課税期間以後の課税期間における課税仕入れ等の税額のみが仕入税額控除の制限の対象となります（消令50の2②）。

つまり、1,000万円に達する前に終了した課税期間中に発生した課税仕入れ等の税額は、仕入税額控除ができることとされています（消基通11-7-4）。

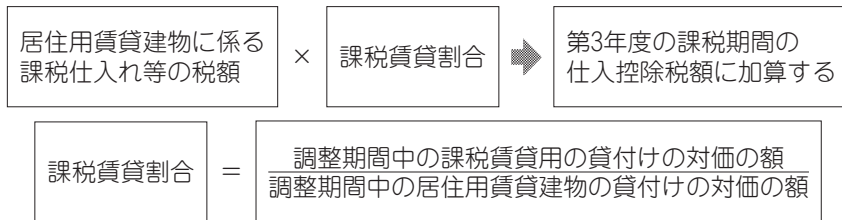


用途変更した場合

▶消法35の2①③

居住用賃貸建物の課税仕入れ等の税額について仕入税額控除の制限の適用を受けた事業者が、第3年度の課税期間の末日までその建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第3年度の課税期間の末日までの間（これを下記算式において「調整期間」といいます。）に建物の全部又は一部を居住用以外の賃貸用に用途変更した場合には、その期間の建物の賃貸による非課税売上高と課税売上高の割合に応じて、その建物の課税仕入れ等の税額の一部について、第3年度の課税期間において仕入税額控除を認めることとしています（消法35の2①③、消令53の2①）。

例外3



なお、第3年度の課税期間とは、居住用賃貸建物の課税仕入れの日（自ら建設等をしたものについては、その建設等が完了した日）の属する課税期間開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいいます。

advice

●用途変更をした場合の計算の具体例

居住用賃貸建物の課税仕入れ（税込5,500万円）をして、その居住用賃貸建物に係る第3年度の課税期間の末日までの居住用賃貸収入が400万円、居住用以外の賃貸収入600万円である場合には、第3年度の課税期間において300万円の消費税が仕入税額控除の対象となります。

Column 6 居住用賃貸建物の事業用賃貸部分の控除

令和2年10月1日以降、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については、原則として仕入税額控除ができないこととされました。

一部を居住用として賃貸し、一部を事業用として賃貸する建物については、原則として居住用賃貸建物に該当することとされていますが、以下のいずれかの方法により、建物の一部の仕入税額控除をすることとなります。

- ① その建物を居住用賃貸部分と事業用賃貸部分に合理的に区分した場合には、居住用賃貸部分のみが仕入税額控除の制限の対象となり、事業用賃貸部分に係る建物の課税仕入れについては仕入税額控除をすることができます（消令50の2①）。
- ② ①の区分をしなかった場合には、建物全体が居住用賃貸建物に該当して仕入税額控除が制限されますが、第3年度の課税期間において、第3年度の課税期間までの賃貸収入全額のうち事業用賃貸収入が占める割合（課税賃貸割合）分の仕入税額控除ができます（消法35の2①）。

例えば、1階を店舗、2階から5階を居住用として賃貸する建物（第3年度の課税期間までに用途変更や売却はしないものとします。）については、上記の①と②のいずれの方法が有利となるのでしょうか。

各階の床面積が同じで床面積で按分することが合理的である場合には、①の方法によると、建物の課税仕入れをした課税期間において、その課税仕入れに係る消費税額の1/5の仕入税額控除ができます。

一方、②の方法によると、各階の賃貸収入の額が均等である場合には、第3年度の課税期間において建物の課税仕入れに係る消費税額の1/5の仕入税額控除ができることとなります。

この場合にはどちらによっても仕入税額控除できる金額は同じであるため、どちらかといえば資金繰りの面から控除するタイミングが早い①による方がよいと思われます。

現実的な処理として①の方法を採用する場合に、床面積ではなく床面積に応じた建設原価の割合によって按分する方が合理的な区分となるケースが考えられます。例えば、1階の店舗については全く設備を設置せずにいわゆるスケルトンの状態で賃貸することとし、2階から5階の居住用部分については、トイレ、お風呂、キッチン等の設備を設置したことにより、各階の建設原価に大きな差があるケースが考えられ、この場合には床面積割合の1/5の仕入税額控除をすることが合理的とはいえず、建設原価の割合によって1/5未満の仕入税額控除をすることとなるでしょう。

一方、②は賃貸収入の割合によることとなりますが、一般的に、1階の路面店の家賃は、2階以上の居住用の家賃よりも高額に設定されることが多く、家賃の比率は1階の店舗の家賃が1/5超となるケースが考えられます。このような場合には、仕入税額控除のタイミングは遅くなりますが、②の方法による方が控除できる金額が大きくなり有利となります。

ただし、課税賃貸割合は、実際に発生した賃貸収入によるため、例えば1階が空き室となってしまった期間がある場合には、控除できる金額は少なくなります。

したがって、事業用賃貸部分と居住用賃貸部分のある建物の課税仕入れについては、建設原価等による合理的な区分と第3年度の課税期間までの賃貸収入見込みを考慮して①と②のどちらの方法による仕入税額控除が有利なのかを検討した上で処理をする必要がありそうです。

9-1	適格請求書発行事業者の登録
原則	<p>適格請求書を交付するためには登録を受ける必要がある</p> <p style="text-align: right;">▶新消法57の2</p>

適格請求書等保存方式においては、適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされていますが、適格請求書等の交付をしようとする事業者は、適格請求書発行事業者の登録を受ける必要があります。

国内において課税資産の譲渡等を行う課税事業者は「適格請求書発行事業者の登録申請書」（以下「登録申請書」といいます。）を税務署長に提出することにより、適格請求書発行事業者の登録を受けることができます。

登録申請書の提出があった場合には、税務署長は、遅滞なくこれを審査し、一定の事実があることにより登録を拒否する場合を除き、その登録をしなければならないこととされています。

なお、登録は適格請求書発行事業者登録簿に以下の事項を登載してするものとされており、②の登録年月日以後、適格請求書発行事業者の登録の効力が生じます（新消令70の5）。

- ① 氏名又は名称及び登録番号
- ② 登録年月日
- ③ 法人（人格のない社団等を除きます。）については本店又は主たる事務所の所在地
- ④ 特定国外事業者以外の国外事業者については、国内において行う資産の譲渡等に係る事務所等の所在地

上記の適格請求書発行事業者登録簿は、インターネットを通じて公表され、誰でも取引先等が適格請求書発行事業者であるかどうかを把握できるようになります。また、税務署長は、登録の処分をしたときは事業者にその旨を書面により通知することとされていますが、登録申請書をe-taxを利用して提出した場合には、e-taxを通じて通知することとされています。

advice

●登録番号の構成

登録番号は、次の番号となります（インボイス通達2-3）。

- ① 法人番号（法人マイナンバー）を有する法人
T（ローマ字）＋法人番号（数字13桁）
- ② ①以外の事業者
T（ローマ字）＋数字13桁（個人番号（マイナンバー）は用いず、法人番号と重複しない番号）

advice

●免税事業者が登録しようとする場合

適格請求書発行事業者の登録を受けることができる事業者は、課税事業者に限られており、免税事業者は登録を受けることができません。