

**疑問相談****消費税****分譲マンションの土地造成等及び建物建築に係る仕入税額控除**

Q 内国法人P社（不動産業）は、A都市の開発事業を行っており、当課税期間に、X土地（10億円）、Y土地（5億円）及びZ土地（3億円）を購入し、Y土地の上にあるS建物を取得した後直ちに取り壊すとともに、Z土地について造成を行いました。このとき、S建物の取得費用として1000万円（税抜）、その取壊費用として2000万円（税抜）、及びZ土地の造成費用として7000万円（税抜）が、それぞれ生じています。

また、P社は、X土地、Y土地及びZ土地を合わせた土地について区画整理を行い、大手ゼネコンと総額5億円（税抜）で建設請負契約を締結し、当課税期間に、当該土地の上に建設されたマンションRを取得しました。P社は、翌課税期間以後に、マンションRを土地付建物として分譲販売する予定です。

加えて、P社は、当課税期間における課税売上高が5億円を超え、課税売上割合は50%となっており、また、消費税計算の方法として個別対応方式を採用しています。なお、消費税率は10%とします。

この場合、S建物の取得費用1000万円、その取壊費用2000万円、Z土地の造成費用7000万円、及びマンションRの建設費用5億円、それぞれに係る消費税について、税務上の取扱いをご教示ください。

A S建物の取得、その取壊し及びZ土地の造成は、課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するものに該当し、その控除対象仕入税額は、当該課税仕入れに係る合計税額1000万円に課税売上割合50%を乗じた500万円となり、また、マンションRの建設は、課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当し、その控除対象仕入税額は、当該課税仕入れに係る税額5000万円となります。したがって、P社の当課税期間における分譲マンションRに係る控除対

象仕入税額は、5500万円となります。

【解 説】**1 課税仕入れ**

課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けるもののうち、当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、輸出免税等により消費税が免除されるもの以外のものをいいます（消法2①十二）。

2 控除対象仕入税額の計算方法

課税期間における課税売上高が5億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が95%に満たないときは、控除対象仕入税額は、次に掲げるいずれかの方法により計算した金額となります。

(1) 個別対応方式

個別対応方式とは、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの、「その他の資産（非課税資産）の譲渡等」にのみ要するもの及び「課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するもの」にその区分が明らかにされている場合は、(a)に掲げる金額に(b)に掲げる金額を加算して算定する方法をいいます。

(a) 課税資産の譲渡等「にのみ要する課税仕入れに係る税額の合計額

(b) 課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れに係る税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

(2) 一括比例配分方式

一括比例配分方式とは、当該課税期間における課税仕入れに係る税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法をいいます。

3 課税仕入れの用途区分

(1) 課税資産の譲渡等「にのみ要するもの」

「課税資産の譲渡等」にのみ要するものとは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れをいい、例えば、次に掲げるものの課税仕入れが該当しま

す。なお、課税仕入れを行った課税期間に、当該課税仕入れに対応する課税資産の譲渡等が行われる必要はありません（消基通11-2-12）。

(a) そのまま他に譲渡される課税資産

(b) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等

(c) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

(2) 非課税資産の譲渡等「にのみ要するもの」

「非課税資産の譲渡等」にのみ要するものとは、非課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れをいい、例えば、販売用の土地の造成に係る課税仕入れ、賃貸用住宅の建築に係る課税仕入れがこれに該当します（消基通11-2-15）。

(3) 用途区分の判定時期

個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合、その課税仕入れについて、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの、「非課税資産の譲渡等」にのみ要するもの及び「課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分するときは、その課税仕入れを行った日の現況により行うこととされています。また、課税仕入れを行った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分により、個別対応方式による控除対象仕入税額を計算することができます（消基通11-2-20）。

4 事例の検討

(1) 課税仕入れ

課税仕入れは、上記1のとおり、事業者が、事業として他の者から、資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける取引のうち、非課税取引及び免税取引を除いたものをいいます。

この点、P社が行った、①S建物の取得は、資産の譲受けに該当し、②S建物の取壊し及び③Z土地の造成は、いずれも役務提供を受ける取引となります。さらに、④マンションRの建設についても、資産の譲受けに当たることから、いずれの取引も課税仕入れに該当します。

(2) 控除対象仕入税額の計算方法

課税期間における課税売上高が5億円を超えるときには、上記2のとおり、控除対象仕入税額について、個別対応方式又は一括比例配分方式により計算しなければならないところ、P社は、当課税期間における課税売上高が5億円を超えており、かつ、個別対応方式を採用していることから、当課税期間の控除対象仕入税額は、個別対応方式により計算することとなります。

(3) 課税仕入れの用途区分

課税仕入れの用途区分については、上記3のとおり、「課税資産の譲渡等のみ要するもの」は、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れをいい、「非課税資産の譲渡等のみ要するもの」は、非課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れをいいます。また、「課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するもの」は、課税資産及び非課税資産の譲渡等に共通して

必要となる課税仕入れをいいます。加えて、その用途区分の判断は、課税仕入れを行った日の現況により行うこととされています。

(a) 土地の造成等

P社は、①S建物の取得、②その取壊し、及び③Z土地の造成を行った日の現況として、翌課税期間以後にマンションR（土地付建物）を販売することを予定しています。この点、上記①、②及び③のそれぞれの取引は、X土地、Y土地及びZ土地で構成されたマンション建設用地としての土地につき、その効用を高めることを目的とし、併せて、当該土地の上にマンションRを建設し、土地付建物として販売することを目的としています。したがって、上記①、②及び③の課税仕入れは、当該土地の譲渡に要するものであるとともに、マンションRの譲渡に要するものでもあるともいえ、当該土地の譲渡が非課税資産の譲渡等である一方、マンションRの譲渡は課税資産の譲渡であることを踏まえると、当該課税仕入れは、「課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当することとなります。

(b) マンション建設

P社は、④マンションRを取得した日を含む当課税期間において、翌課税期間以後にマンションRを販売することを予定しています。この点、上記④の取引は、その建物を販売することを唯一の目的としており、建設用地である土地の効用を高めることなどを目的としたものではありません。したがっ

て、マンションRの建設は、建物の販売のみを目的としたものであるといえることから、当該課税仕入れは、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当することとなります。

(4) 控除対象仕入税額の計算

P社は、当課税期間における控除対象仕入税額を個別対応方式により計算するところ、その金額は、上記2(1)のとおり、(a)課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに係る税額の合計額に、(b)課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れに係る税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算して算定することとなります。

(a) 土地の造成等

上記(3)(a)の①S建物の取得(1000万円)、②S建物の取壊し(2000万円)、及び③Z土地の造成(7000万円)については、いずれも「課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当するため、控除対象仕入税額は、これらの課税仕入れに係る税額の合計額に課税売上割合を乗じた額となります。このとき、①S建物の取得費用、②S建物の取壊費用、及び③Z土地の造成費用の合計額は1億円となり、その課税仕入れに係る税額は

1000万円となることから、控除対象仕入税額は、当該税額1000万円に課税売上割合50%を乗じた500万円となります。

(b) マンション建設

上記(3)(b)の④マンション建設(5億円)については、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当することから、控除対象仕入税額は、この課税仕入れに係る税額となります。このとき、④マンションRの建設費用は5億円であることから、控除対象仕入税額は5000万円となります。

(5) 結論

S建物の取得、その取壊し及びZ土地の造成は、課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要するものに該当し、その控除対象仕入税額は、当該課税仕入れに係る合計税額1000万円に課税売上割合50%を乗じた500万円となり、また、マンションRの建設は、課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当し、その控除対象仕入税額は、当該課税仕入れに係る税額5000万円となります。したがって、P社の当課税期間における分譲マンションRに係る控除対象仕入税額は、5500万円となります。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》