

税務・財務・会計相談！  
Q&A

## 医療及び介護サービスに係る 消費税申告上の留意点（その2）

**高橋 宏和**（たかはし ひろかず）

高橋宏和会計事務所  
公認会計士・税理士



医療及び介護サービス業についてはその収入の大部分が消費税非課税の取引となるため、資産の譲渡等の対価の額に占める課税売上割合（課税売上割合）が低くなります。このため、医業や福祉サービス業を新たに開始する事業者においては、その施設の建設等に際して多額の仕入れに係る消費税を負担することとなる一方で申告を行うことにより消費税の一部の還付が可能となります。本稿においてはその基本的計算構造を理解し、その留意点を確認してみたいと思います。

### 〔質問1〕

医業や介護等の消費税が非課税となる事業において、新たな施設を建設した場合の消費税申告における留意点について教えてください。

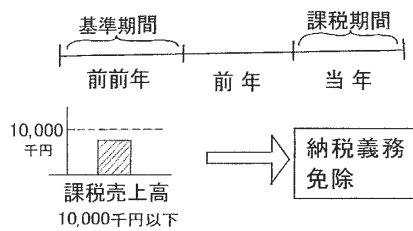
### 〔回答〕

国内で消費税の課税対象となる取引を行った事業者は、消費税の納税義務者となりますが、その課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者については、その課税期間の消費税について納税義務が免除されます。ただし、このままでは施設の建設等の課税仕入れに係る消費税額の控除（還付）を受けることはできま

せん。

しかし、施設の建設工事が行われる課税期間の開始の日の前日までに「消費税課税事業者選択届出書」を所轄税務署長に提出し、消費税の納税義務者となることを選択することによって仕入税額の控除（還付）を行うことができます。この場合、保険診療に基づく医療や介護保険サービスに係る消費税が非課税とされる事業と消費税が課税されるサービスを合わせて営んでいる場合には、課税期間における課税売上割合を仕入れに係る消費税額に乗ずることにより仕入控除税額を計算することとなります（詳細は2月号を参照）。

また、「消費税課税事業者選択届出書」を提出



することで、本来は消費税の納税義務のない者が消費税課税事業者となることを選択することになるため、以降の課税売上高が1,000万円以下の場合でも通常の課税事業者と同様に消費税の申告納税義務が生じることとなります。その後は、「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出することによって再び免税事業者に戻ることができますが、「消費税課税事業者選択届出書」を提出した後、2年間は課税事業者としての申告を行った後でなければ課税事業者をやめることはできないものとされています。さらに、課税事業者をやめることができない期間において調整対象固定資産（固定資産等のうちの取引の単位につき100万円（税抜）以上のもの）の取得等を行った場合には、その取得等の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

ば、事業を廃止した場合を除き、「消費税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ため注意が必要です。

**【質問2】**

同種事業の規模拡大のために施設を建設するため、施設の建設の前後で課税売上割合が大きく変動しない場合の消費税還付申告額の計算方法について教えてください。

**【回答】**

医業や介護サービス業といった課税売上割合の低い業種において、施設建設に係る消費税額の還付申告を行う場合の原則的な計算方法は、以下の設例のとおりです。

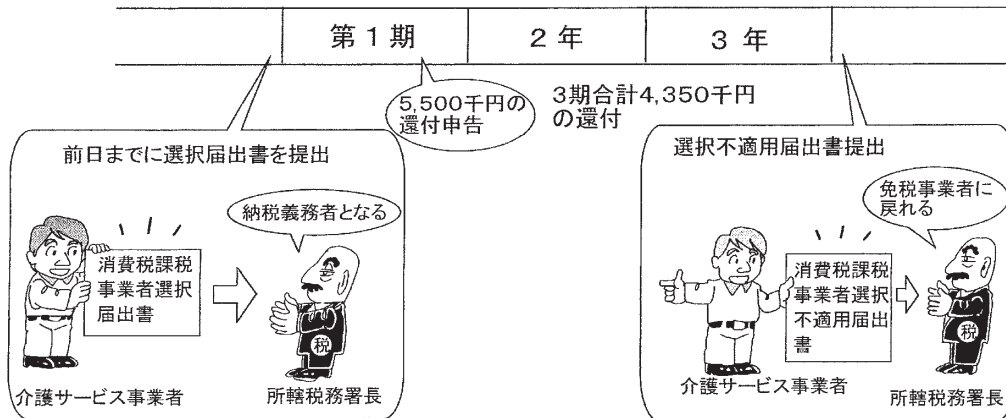
**設例①**  
 当社は介護サービスを営んでおり消費税の納税義務者でないが、第1期において300,000千円（税抜）を投資し新たな福祉施設 ABC ホームを建設することに伴い第1期の始まる前日に「消費税課税事業者選択届出書」を提出している。その後第3期の初日に「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出している。  
 （計算を簡便にするため仕入に係る税額は施設投資額のみとし、課税売上と非課税売上に共通して対応するものとする）

【金額単位：千円】

	第1期	第2期	第3期	3期間合計
消費税課税売上高（税抜）	5,000	5,500	6,000	
課税売上割合	20%	18%	19%	

**【消費税申告額の計算】**

課税標準に係る消費税等の額 ①	500	550	600	
仕入に係る消費税等の額	30,000	0	0	
仕入控除税額 ②	6,000	0	0	
納付税額 ①-②（プラスの場合）		550	600	1,150
還付税額 ①-②（マイナスの場合）	5,500			5,500



上記設例における第1期の前日に「消費税課税事業者選択届出書」を提出しているため第1期における課税売上高は1,000万円以下ですが、消費税の納税義務者となります。第1期において当社は新たな施設建設のために300,000千円（税抜）の投資を行っているため、固定資産の仕入に係る消費税を30,000千円負担しています。しかし、消費税法の定めによれば、仕入に係る消費税のうち施設建物のように課税売上と非課税売上に共通して対応するものについては、その消費税等の額に課税売上割合を乗じた額を仕入控除税額として計算することとされています。このため第1期の消費税申告額の計算においては課税売上に係る消費税500千円から仕入控除税額6,000千円（30,000千円×20%）を控除した残額の5,500千円が還付申告されることとなります。

また、第1期における当社の施設建物への投資は「固定資産等のうちの取引の単位につき100万円（税抜）以上のもの」に該当するため、いわゆる「調整対象固定資産」となります。このためその仕入の課税期間以降3年間課税事業者として消費税の申告を行った後でなければ免税事業者に戻することはできません。結果として第2期及び第3期においては課税売上に係る消費税等を1,150千円納付することとなり、3期間の合計では正味4,350千円の還付となります。なお、調整対象固定資産の取得があった後3年間の間に課税売上割合に著しい変動があった場合には、調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整計算が必要となる

ため、消費税の申告において課税売上割合の変動に注意が必要です。

〔質問3〕

調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整計算が必要な場合について教えてください。

〔回答〕

消費税の申告において、課税仕入れに係る税額についてはその属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することになっています。しかしながら、事業所における施設設備等の固定資産等は長期間にわたって使用されるため、その課税仕入れ等を行った時点の状況のみで仕入税額控除を完結させることは、課税売上割合が著しく変動した場合やその用途を変更した場合には適切ではないこととなります。そのため、課税売上割合が著しく変動した場合等、特定の事情が生じた場合には、固定資産等のうちの取引の単位につき100万円（税抜）以上のものを「調整対象固定資産」とし、3年間に限り、仕入控除税額を調整することとされています。

具体的には、調整対象固定資産の仕入等が行われた課税期間から3期間を通算して計算した課税売上割合を「通算課税売上割合」とし、調整対象固定資産の仕入が行われた課税期間の課税売上割合に比して通算課税売上割合が50%以上変動し、かつ調整対象固定資産の仕入が行われた課税期間の課税売上割合と通算課税売上割合の差が5%以

上となる場合には、調整対象固定資産の仕入に係る消費税等額の調整計算が必要となります。

調整対象固定資産に係る消費税等額の調整計算が必要となった場合には、通算課税売上割合と調整対象固定資産の仕入が行われた課税期間の課税売上割合の差に調整対象固定資産の仕入に係る消費税等額を乗じた額を第3期目の仕入控除税額に加算ないし減算することになります。この結果、3期間の合計としては調整対象固定資産の仕入に係る消費税等の額に通算課税売上割合を乗じた額が、仕入控除税額として納付すべき消費税等の額から控除（還付）されることとなります。

なお、調整対象固定資産に係る仕入税額の調整計算が必要となるのは、その仕入の課税期間において比例配分法（課税売上割合を乗じた額を仕入控除税額とする計算）により仕入に係る消費税額を計算した場合で3期目にその固定資産を保有している場合が前提となります。このため3期目までのうちに対象となった固定資産を売却若しくは廃棄した場合やその全てが課税売上のみに対応する仕入となるため比例配分法による計算を行っていない場合には調整計算を行わないこととなるため注意が必要です。

〔質問4〕

調整対象固定資産の取得後、課税売上割合に著しい変動が生じ調整対象固定資産に係る調整計算が必要な場合の消費税の計算方法について教えて下さい。

〔回答〕

医業において自由診療や健康診断等の委託事業を保険診療と同時に提供するような事業所を設置する場合や、介護サービス業において介護保険サービスに属さない有料のサービスの多い事業を追加する等の設備投資を行った場合には、投資後の課税期間において課税売上割合が増加するケースがあります。固定資産への投資のタイミングが課税期間の末日に近い場合には、固定資産の仕入れを行った課税期間における課税売上割合が低いために仕入控除税額も少額となりますが、投資後の課税期間においては課税売上が増加して納付する消費税額が増えるために固定資産の投資に係る仕入控除税額の計算に不公平が生じることになります。このような不公平は調整対象固定資産に係る調整計算を適切に行うことで解消されることとなります。以下の設例を参照して下さい。

設例②

当社は介護サービス業を営んでおり消費税の納税義務者でないが、第1期において300,000千円（税抜）を投資し新たな福祉施設ABCホームを建設することに伴い第1期の始まる前日に「消費税課税事業者選択届出書」を提出している。（計算を簡便にするため仕入に係る税額は施設投資額のみとし、課税売上と非課税売上に共通して対応するものとする）

【金額単位：千円】

	第1期	第2期	第3期	3期間合計
消費税課税売上高（税抜）	5,000	15,000	27,000	
課税売上割合	20%	30%	46%	
通算課税売上割合				32%

【消費税申告額の計算】

課税標準に係る消費税等の額 ①	500	1,500	2,700	
仕入に係る消費税等の額	30,000	0	0	
仕入控除税額 ②	6,000	0	0	
調整対象固定資産に係る調整額 ③			3,600	
納付税額 ①-②-③（プラスの場合）		1,500		1,500
還付税額 ①-②-③（マイナスの場合）	5,500		900	6,400

〔質問2〕における設例①の場合と同様に、第1期においては負担した消費税額30,000千円に課税売上割合20%を乗じた額である6,000千円を控除した残額の5,500千円について消費税等還付の申告を行うこととなります。また、施設への投資額300,000千円が調整対象固定資産となることに加え、第2期及び第3期の課税売上高が1,000万円を超えているため、引き続き消費税申告が必要となります。

なお、調整対象固定資産の仕入が行われた第1期の課税売上割合20%と第1期から第3期の通算課税売上割合32%の差が12%（増加率は60%）と増加率50%を超えており、かつ5%を超えて増加しているため、第3期において調整対象固定資産に対する仕入控除税額の調整計算が必要となります。具体的には、調整対象固定資産に係る消費税等の額（30,000千円）に通算課税売上割合（32%）を乗じた額（9,600千円）と第1期に控除した額（6,000千円）との差額（3,600千円）を第3期の控除対象仕入税額に加えることとなります。この結果3期間の合計でみると、調整対象固定資産に係る消費税等額（30,000千円）に通算課税売

上割合32%を乗じた金額（9,600千円）と同額を仕入控除税額として控除することができたこととなり、調整対象固定資産の取得後に課税売上割合が著しく増加したことによる仕入控除税額の計算の不公平は解消されたこととなります。

なお、上記のケースとは逆に調整対象固定資産の取得後3期間において課税売上割合が著しく低下した場合には逆の調整計算が必要となります。この場合、調整対象固定資産の仕入れに係る消費税等額について通算課税売上割合に見合う金額が控除されることとなるように第1期間において還付申告した税額について第3期に納付することとなるため、不測の納税額が発生し、資金繰りに悪い影響を及ぼすことがないように、事前に課税売上割合の見込みを立てておくことが重要となります。

以上の通り、医業や福祉サービス業等の課税売上割合の低い業種における消費税の還付申告にあたっては、仕入れに係る消費税額の全額が控除できるわけではないことや、調整対象固定資産の仕入れに係る調整計算等の特有の計算が必要な点に注意が必要となります。

