実務研究

消費税30条10項の「居住用賃貸建物」の意義

藤曲　武美〔豊島〕

はじめに

非課税売上である住宅家賃に対応する居住用賃貸建物に係る仕入税額控除ができないことは明らかなことである。ところが、「自販機節税」、「金地金スキーム」などが問題となってきた。また、不動産業者が、転売目的で取得した中古マンションに係る仕入税額控除の可否も裁判等で争われてきたところである。これらの問題を解決するものとして、設けられた制度が、「居住用賃貸建物に係る仕入税額控除制度（消法30⑩）」である。にもかかわらず、この制度については、居住用賃貸建物の意義・範囲に関連して、異なるいくつかの考え方がある。この点について、いくつかの考え方を整理して、検討してみたい。

1．「居住用賃貸建物」に係るいくつかの考え方

(1)賃貸借契約における用途により判断する考え方

①考え方等の概要

「新築マンションの居住用建物部分の判断」とのタイトルの下、建築した賃貸マンション10戸のうちa事務所用2戸、b住宅用5戸の契約が確定していて、c消費税の課税期間の末日までに更に1戸について事務所用としての契約が成立した場合には、居住用賃貸部分と課税賃貸用部分の区分はどうなるかとの事例について、次のように回答されている[i]。

「『事務所用に契約した部分』（合計3戸）については、課税賃貸用に係る課税仕入れに該当して仕入税額控除の対象となり、住宅用に契約した部分及び未契約の部分は居住用賃貸建物に係る課税仕入れに該当して仕入税額控除の対象となりません。この場合の未契約の部分は『住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物』に該当し、居住用賃貸建物に含まれることとなります。」

②考え方等の特徴

居住用賃貸建物について区分をしており、その区分の基準は、各室の構造等によらないで、賃貸契約における使用目的で判定していることが特徴である。

(2)基本通達11－7－2の解釈に関連して「期末の用途を重視する考え方」

①考え方等の概要

「取得した時点で住宅の貸付けの用に供しないことが明らかでない建物は、居住用賃貸建物として仕入税額控除が制限されます。ただし、取得日の属する課税期間の末日において、住宅の貸付けの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することが認められています（消基通11－7－2）。居住用賃貸建物については、建物の構造と用途のどちらを優先して判断材料とすればよいでしょうか・・・。賃貸目的で区分所有マンションを取得し、決算までに賃借人から事務所として使用したいという申し出があったようなケースでは、私見でありますが、その建物部分は住宅貸付け用に供さないわけですから、仕入税額控除の対象として問題ないように思えるのです。・・・」[ii]。

②考え方等の特徴

居住用賃貸建物の判断を建物の構造より、用途に重点を置いて判断すべきではないかとしていることが特徴である。

(3)「一の建物の課税仕入れを行った場合において各室ごとに居住用賃貸建物の判定をすることの可否」（建物単位での構造を重視する考え方）

①考え方等の概要

「Q、法人Bは、一棟の建物に4室の部屋があるものの建築をする予定です。4室ともその仕様は居住用となっています。4室のうち3室は居住用として賃貸することから、仕入税額控除はできないものと考えられますが、1室は自己において事務所用として使用する予定です。この1室についても将来的には居住用として貸付けることになるものと考えています。この場合において、法人Bが事務所として使用する1室分については、面積按分により仕入税額控除の対象としてよいでしょうか。」

「A、法人Bが事務所用として使用する部分についても居住用賃貸建物に該当することとなり、仕入税額控除の対象にはなりません。」[iii]

②考え方等の特徴

まず、各室ごとに判定するのではなく、「建物」を基準に判定することとしている。また、取得法人自らの事務所用に使用する部屋もその構造が住宅としての仕様となっていることを重視し、さらに将来は居住用として賃貸する可能性も考慮して居住用賃貸建物に該当するとの考え方である。

なお、この考え方の後半部分は疑問である。自己の事務所用として使用することがその取得時点で契約書類等から客観的に明らかな建物は、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」に該当するからである[iv]。従って、合理的な区分（消令50の2）の適用は可能と考える。

2．上記各考え方の論拠等について

上記1．でまとめたように「居住用賃貸建物」の判断・解釈については、一様ではない。何故それぞれのような解釈が生ずるのであろうか。

(1)「賃貸契約上の用途」を尊重する考え方

上記1．(1)、(2)は、いずれも居住用賃貸建物の判定において、賃貸契約上及び実際の用途を重視する考え方である。このような考え方は、消費税法30条10項の条文（以下「本規定」という。）に依拠していると考えられる。本規定は、居住用賃貸建物を「別表第二第十三号に掲げる住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物」と規定している。そして別表第二第十三号は、「住宅の貸付け」について「契約において人の居住の用に供することが明らかにされている場合に限る」としている。要するに、「住宅の貸付け」かどうかは、賃貸契約における用途を重視している。本規定の引用している別表第二第十三号の限りでは、賃貸契約における用途を重視し、「構造及び設備の状況」によるという判断基準は、直接には登場し難いといえる。

(2)「構造及び設備の状況」を重視する考え方

消費税法施行令50条の2は、一棟の居住用賃貸建物につき、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分があるものにつき、「構造及び設備の状況その他の状況により当該部分とそれ以外の部分」とに合理的に区分しているときは、その区分を認めるとしている。この考え方を受けて、本規定の居住用賃貸建物か否かの判定につき、「構造及び設備の状況」などを重視して判定すべきとの考え方である[v]。

(3)「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは？

本規定の鍵となる用語は、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」であり、問題は、その用語の意味である。この点は、単純に構造上、設備上だけで判断できるものではない。仮に構造上・設備上は住宅であっても、契約や利用形態によっては、住宅でない場合もある。

都心などでは、構造上は浴室などがあっても、その他の箇所をキャビネットやデスクを入れて事務所仕様にし、長期間にわたって事務所として賃貸する場合は多くある。そのようなケースは、仮に構造上、風呂場が残されているから、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」には該当しないというのは、実態に即していないといえる。

3．慎重な区分の必要性

本制度では、「居住用賃貸建物」として仕入控除税額を精緻に計算することができるようになっている。当初に居住用賃貸建物に区分したものを、その後に住宅の貸付け以外の貸付けの用に供した場合には、3年間の実績に基づいて調整することとされている（消法35の2①）。なお、この調整の構造として、当初の段階で、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」として仕入税額控除の対象とした場合には、たとえ、3年以内に住宅の貸付用に変更になっても調整計算が行われないことになっている。このような本規定の仕組みからすれば、当初の居住用賃貸建物の判定において、どちらに分類されるか明らかでないものは、「居住用賃貸建物の用に供しないことが明らかな建物」には該当しないことになる。上記の3年以内に「居住用賃貸建物の用に供しないことが明らかな建物」から「居住用賃貸建物」に変更になった場合は、当初の判断の合理性が問われることになることは留意する必要がある。

なお、筆者は、本誌・2023年10月1日号「会員相談室」において、居住用賃貸建物に係る事例について回答をしたところであるが、そこでも引用した見解も含め、本誌で紹介したように諸説があるところであり、相当に私見も含まれていることをお断りしておきたい。したがって、類似事例における具体的適用については、慎重に判断されることを改めてお願いするものである。

以上

---

i　上杉秀文「居住用賃貸建物の仕入税額控除不適用制度の総点検」税務QA2021年11月号32－33頁「Q2－1新築マンションの居住用賃貸建物部分の判断」。

ii　熊王征秀「シン・クマオーの消費税トラブル・バスター第3回社宅はどうなる？」税理・2024・6・108頁。なお、熊王氏は、通達（消基通11－7－1）によると建物の構造及び設備等によるべきとなるとしたうえで、係る通達に疑問を投げかけている（熊王征秀『不動産の取得・賃貸・譲渡・承継の消費税実務』74頁）。

iii　和氣光「一の建物の課税仕入れを行った場合において各室ごとに居住用賃貸建物の判定をすることの可否（税務相談　消費税）」週刊税務通信3814号（2024年8月19日）33頁。

iv　この点については、末安尚貴編『令和6年版・消費税法基本通達逐条解説』703頁

v　この考え方は、消費税法基本通達1－7－1にも表れている。