



居住用賃貸建物の取得等に係る 消費税の仕入税額控除の制限について

さ たけ はや と
佐竹 勇人



1 はじめに

令和2年度税制改正において、居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除制度について見直しが行われ、令和2年10月1日以後に行われた居住用賃貸建物の取得等に係る課税仕入れについては、仕入税額控除が制限されることとなりました。

本制度は近年、作為的な金の売買を継続して行う等の手法により意図的に多額の課税売上げを計上して課税売上割合を増加させることにより、賃貸マンション等の取得に係る消費税について、本来行われるべきでない仕入税額控除による還付を受けたうえで課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置の適用を免れるといった事例が散見されたことを背景としたものです。

3月決算の法人においては、令和3年3月の決算期に係る消費税の確定申告が本制度の適用開始以後初めての確定申告となり、本制度に係る取り扱いの事例も少ないところですが、申告作業を行う中で実務上の疑問点も出てきたため、主に居住用賃貸建物を取得した際の取扱いを中心に研究論文の題材としたいと思います。

2 居住用賃貸建物の範囲について

居住用賃貸建物に該当するかどうか実務上判断に迷うケースとしては、法人が建物を従業員の社宅や福利厚生施設として購入する場合などがあります。

消費税法上「居住用賃貸建物」とは、「事業者が国内において行う別表第一第13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（その附属設備を含む。）以外の建物で高額特定資産又は調整対象自己建設高額特定資産に該当するもの（消費税法第30条第10項）」をいうこととされており

また、住宅の用に供しないことが明らかな建物

については、消費税法基本通達11-7-1において、建物の構造及び設備の状況その他の状況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、次に掲げるようなものがこれに該当するものとされております。

- (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、旅館業法第2条第1項《定義》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

上記の建物を従業員の社宅として購入する場合については、従業員から使用料を徴収する場合には、上記住宅の貸付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、一方で社宅利用料を徴収しないことが取得の時点で客観的に明らかな場合には、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ため、居住用賃貸建物に該当せず、仕入税額控除の対象となります。（国税庁 質疑応答事例 社宅に係る仕入税額控除）

また、建物を従業員の福利厚生施設として購入する場合、当該建物が旅館業法の適用対象となる場合には、居住用賃貸建物に該当しないことから仕入税額控除の対象となり、旅館業法の適用対象とならない場合には、課税仕入れの金額によっては、居住用賃貸建物に該当するものとして仕入税額控除の対象外となる可能性があります。一般的に旅館業については、営業するために都道府県知事の許可を受ける必要があるようですので、旅館業法の適用対象かどうかの判断にあたっては、都道府県知事の許可を受けているかどうかが問題となるものと考えられます。

3 居住用賃貸建物の課税仕入れ等の税額について

居住用賃貸建物を取得した場合、購入代金や建設原価だけでなく様々な支払いが発生しますが、どこまでの支払いが仕入税額控除の制限対象となる課税仕入れに該当するかという疑問が生じます。以下それぞれの取得の形態に分けて検討していきます。

(1) 購入により取得した場合

居住用賃貸建物を購入により取得した場合、購入代金のほか、仲介手数料や取得日以降の期間に係る未経過固定資産税等の分担金など複数の支払いが発生します。

消費税法第30条第10項において居住用賃貸建物とされる「高額特定資産」とは、「棚卸資産及び調整対象固定資産のうち一の取引の単位につき、課税仕入れに係る支払対価の額の110分の100に相当する金額が1,000万円以上のもの（消費税法第12条の4第1項、消費税法施行令第25条の5第1項第1号）」をいい、また、高額特定資産の「課税仕入れに係る支払対価の額」とは、「当該資産に係る支払対価の額をいい、当該資産の購入のために要する引取運賃、荷役費等又は当該資産を事業の用に供するために必要な課税仕入れに係る支払対価の額は含まれない（消費税法基本通達1-5-24）」こととされております。

したがって、仲介手数料などの付随的な支出については、居住用賃貸建物の対象となる課税仕入れに係る支払い対価の額に含まれないものと考えられます。

一方購入代金とは別に支払う未経過固定資産税等の分担金については、「譲渡対価の一部を構成するもの（国税庁 質疑応答事例 未経過固定資産税等の取扱い）」と考えられていることから、当該課税仕入れに係る支払い対価の額として、仕入税額控除が制限対象となる可能性があります。

(2) 居住用賃貸建物を自ら建設する場合

居住用賃貸建物に該当する建物を自ら建設等することにより取得する場合、たとえば下記のような疑問が生じます。

- ・ 居住用賃貸建物の課税仕入れを行ったものと認識される時期
- ・ 竣工式費用等の竣工後に発生する課税仕入れ

の取扱い

以下それぞれについて検討します。

① 居住用賃貸建物の課税仕入れ等の税額として認識される時期

建物を自ら建設等する場合、竣工前においても設計料や資材購入費等の課税仕入れが発生しますが、すべての課税仕入れについて居住用賃貸建物として仕入税額控除を制限すべきかどうかという疑問が生じます。

居住用賃貸建物として消費税法第30条第10項に規定される「調整対象自己建設高額特定資産」とは、「他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産若しくは当該事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産でその建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の100/110に相当する金額等の累計額が1,000万円以上になったもの（消費税法第12条の4第2項、消費税法施行令第25条の5第3項）」とされております。

したがって、課税仕入れを行った課税期間の末日までに建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の100/110に相当する金額等の累計額が1,000万円に満たない場合には、調整対象自己建設高額特定資産に該当しないことから、当該課税期間において行った課税仕入れに係る支払対価の額については、居住用賃貸建物として仕入税額控除を制限する必要はないものと考えられます。

② 竣工後に発生する課税仕入れの取扱い

自ら建設等により居住用賃貸建物を取得する場合、原材料費、経費等のほか、竣工式費用など、竣工後に発生する課税仕入れの発生もあります。

調整対象自己建設高額特定資産の判定の基礎となる課税仕入れに係る支払対価の額は、建設等のために要した原材料費及び経費に限る（消費税法施行令第25条の5）こととされていることから、自ら建設等により取得する場合、基本的には建設原価を構成する費用が居住用賃貸建物の課税仕入れ等の税額の対象となると考えられます。

また、居住用賃貸建物に規定する高額特定資産の課税仕入れに係る支払対価の額とは、「当該資産に係る支払対価の額をいい、当該資産の

購入のために要する引取運賃、荷役費等又は当該資産を事業の用に供するために必要な課税仕入れに係る支払対価の額は含まれない（消費税法基本通達1-5-24）」こととされていることから竣工後に発生する課税仕入れについては、建設原価を構成しないことから事業の用に供するために必要な課税仕入れに係る支払対価の額として、居住用賃貸建物の対象とならないものと考えられます。

4 居住用でない部分の合理的な区分について

マンションなどの建物を購入する場合、居住用部分とは別に駐車場や駐輪場など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場合があります。

居住用賃貸建物のうち、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場合において、当該居住用賃貸建物をその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（居住用賃貸分）とに合理的に区分しているときは、居住用賃貸部分のみ仕入税額控除が制限されます。（消費税法施行令第50条の2）

上記合理的区分の方法とは、「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う。（消費税法基本通達11-7-3）」こととされておりますが、下記のような疑問が生じます。

- ・ 使用面積とは何の面積を用いればよいか
- ・ 使用面積が確定していない場合の取扱い

(1) 使用面積とは何の面積を用いればよいか

実務上、建物を取得する際、建物調査報告書や鑑定評価書を確認することがありますが、面積といっても敷地面積、建築面積、床面積、延べ面積などがあり、どの面積を基礎として区分したらよいか判断に迷うことがあります。

建築基準法を確認しますと敷地面積とは敷地の水平投影面積、建築面積とは建築物の外壁又はこれに代わる柱の中心線で囲まれた部分の水平投影面積、床面積とは建築物の各階又はその一部で壁その他の区画の中心線で囲まれた部分の水平投影面積、延べ面積とは建築物の各階の床面積の合計とそれぞれ定義されております。

上記を勘案しますと敷地面積、建築面積及び床

面積については、地上階数が2階以上の建物については、合理的な基準による区分の際に用いる使用面積としては適さないものと考えられます。

なお、延べ面積については、建物全体の使用に係る共用部分の面積が含まれているため、合理的基準により区分する際は、共用部分を居住用賃貸以外の部分と居住用賃貸部分に区分した上で全体の面積（延べ面積）のうち、居住用賃貸部分と共用部分のうち居住用賃貸部分に対応する部分の合計額の占める割合により計算することが必要になります。（国税庁 質疑応答事例 建物の一部が店舗用となっている居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額控除の制限）

(2) 使用面積が確定していない場合の取扱い

住宅の用に供しないことが明らかな部分がある居住用賃貸建物を自ら建設等する場合、建設途中に発生した課税仕入れを行った時点では、居住用賃貸以外の部分及び居住用賃貸部分に係る使用面積が確定していないことがあると思います。

居住用賃貸建物に該当するかどうかの判定時期については、原則として「課税仕入れを行った日（自己建設資産にあっては、当該自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日）の状況により判定し、同日において住宅の貸付けの用に供しないことが明らかでない建物（高額特定資産及び調整対象自己建設高額資産に限る。）については、居住用賃貸建物に該当するのであるが、当該課税仕入れを行った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して差し支えない。（消費税法基本通達11-7-2、消費税法第12条の4第1項第2号）」こととされております。

したがって、課税仕入れを行った時点で各使用面積が確定していない場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の末日においてその現況により使用面積が明らかになっている場合には当該明らかになった使用面積を用いて区分を行い、使用面積が明らかになっていない場合には、全額を居住用賃貸建物に該当するものとして仕入税額控除を制限することとなります。

なお、建設仮勘定として経理した課税仕入れ等の金額については、当該課税仕入れを行った時点では仕入税額控除を適用せず、当該目的物を完成

した日の属する課税期間において仕入税額控除を適用する（消費税法基本通達11-3-6）ことができるため、使用面積が明らかになっていない場合には、課税仕入れを行った時点では仕入税額控除を適用せず、各使用面積が明らかになる目的物が完成した課税期間において仕入税額控除を適用し、居住用賃貸以外の部分と居住用賃貸部分に区分するという方法もありうると思います。

5 申告書作成上の留意点について

本制度については、居住用賃貸建物の仕入税額控除を制限するものとなりますが、消費税法第30条第10項においては、「第1項（仕入税額控除）の規定は、～居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない」という記載ぶりであることから、居住用賃貸建物の対象となる支払いについて、消費税法申告書の「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）」欄に含めるべきかどうかという疑問が生じます。

国税庁の公表する「法人用 消費税及び地方消費税の申告書（一般用）の書き方」を確認しますと「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）」欄の説明として「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限の規定の適用を受けた場合、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額は仕入税額

控除の対象となりませんので、その課税仕入れ等の支払対価の額（税込み）は含めずに記載します。」と記載があります。

したがって、居住用賃貸建物として仕入税額控除が制限される課税仕入れの支払対価の額は、消費税法申告書の「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）」欄に含めないものと考えられます。

6. おわりに

本制度については、現時点ではまだ施行してから間もなく、過去の判例や事例に乏しいところで

す。近年不動産のニーズの多様化が進む中、居住用賃貸建物と認定される範囲や居住用賃貸建物のうち、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場合の合理的基準による区分の方法などについては、形式的には判断できず、その建物の実態に応じた検討が必要になると思います。

本制度については、上記のような居住用賃貸建物を取得した際の取り扱いのみならず、居住用賃貸建物を譲渡した場合や課税賃貸用に供した場合などの取扱いも盛り込まれているため、取得した課税期間の翌課税期間以降についても、過去の建物の取得に注意しながら申告処理を行うことが必要です。

随 筆



箱根駅伝に思う

みどり かわ ひかる
緑 川 光

東京オリンピックに沸く社会、熱中症等を心配するこの季節に、お正月恒例の「箱根駅伝」の話題かと思う方も多いことかと思いますが、話題性の少ない小生の日常に生活に鑑み、ご勘弁をいただきます。

コロナ禍で、沿道応援が自粛された今年の第97回箱根駅伝は、55年連続出場の駒澤大学（以下、大学を省略）が7回目の総合優勝（優勝タイム10

時間56分04秒）を果たしました。第1区でトップと47秒差の15位と出遅れましたが、第10区の石川拓慎選手の頑張りで見事に総合優勝しました。往路優勝は創価（総合2位）と復路優勝は青山学院（総合4位）で、往路（2位）と復路（3位）で常に上位にあった駒澤が最終的に総合優勝を勝ち取ったものです。

大会の記録をたどりますと、過去、往路・復路に優勝無しで総合優勝したのは、97回大会中9回目の出来事で、2回大会（以下、大会を省略）の明治（往路＝早稲田、復路＝東京高等師範、以下、往・復と省略）、13回の慶應義塾（日本、早稲田）、22回の日本（慶應義塾、専修）、50回の日本（東京農業、大東文化）、58回の順天堂（日本体育、早稲田）、71回の山梨学院（早稲田、中央）、82回の垂細垂（順