

消費税制度における居住用賃貸建物の定義の不明確性について

沈 丹

令和2年度の改正によって新設された「居住用賃貸建物」に関する規定は、不適切な仕入税額控除を是正するため大幅に見直されたものである。

逆進性の緩和といった社会政策的配慮を背景に居住用賃貸建物の判定の基礎となる「住宅の貸付け」が非課税取引に追加され、住宅の賃貸を目的とする建物の取得に係る課税仕入れについては、仕入税額控除を認めない制度が確立した。しかし、消費税の還付を受けようとする自動販売機スキームや金のインゴットスキームなどが横行し、平成22年以降も相次いで改正が行われた結果、令和2年度改正で「居住用賃貸建物」に関する新たな制限と事後調整の仕組みが導入されるに至っている。

この制度は、居住用賃貸建物に該当する場合に仕入税額控除を制限する一方、取得後3年以内の賃貸実績あるいは譲渡実績に応じて、事後的に控除額を調整できる点が画期的と評価された。具体的には、課税売上割合を恣意的に操作して不適切な還付を受けることを抑制し、実態に基づいた課税賃貸割合や課税譲渡等割合を用いて仕入税額控除を適用することを可能にする仕組みである。こうした背景から一定の評価を得ているが、同時に新設された居住用賃貸建物の定義が不明確であることから、次の問題が生じ、実務上の混乱を招いている。

第一に、居住用賃貸建物の定義が不明確で、その判断基準が統一されていない点が挙げられる。民泊用建物の貸付けは、非課税とされる住宅の貸付けに該当せず、課税取引に区分されるにもかかわらず、構造上はいつでも住宅の貸付けに供することが可能であるために、実務上は居住用賃貸建物として取り扱われている。一方で、住宅としての機能を持つ社宅については、従業員から使用料を徴収しない場合は居住用賃貸建物に該当しないとされ、仕入税額控除が認められる。民泊用建物は構造のみで制限するのに対し、社宅は法令の規定も考慮して、客観的に判断されるため、判断基準が一貫しないことが問題視される。

第二に、過剰制限が懸念される点が挙げられる。本来、課税賃貸収入のみで課税賃貸割合が100%となる建物の場合、即時控除の趣旨からすれば、第3年度まで待たずに取得時の課税期間で仕入税額控除を認めるのが望ましい。しかし、居住用賃貸建物の定義が曖昧であるために、本来ならば控除されるべき税額まで制限される可能性がある。

第三に、過大控除を是正するための調整手段が十分に整備されていない点が挙げられる。現行の制度では、居住用賃貸建物として制限を受けた後に課税賃貸用へ転用するケース等には調整規定が整備されている。しかし、逆に非居住用として全額控除を得た後に住宅用

途へ転用した場合に対する過大控除の是正する規定が設けられていない。調整対象固定資産の調整規定を適用し、過大控除を防げるかを検討した結果、適用される事例は非常に限られている。

これらの問題に対処するためには、消費税法基本通達 11-7-1 及び 11-7-2 への注意書きや具体的な例示の追加などによって、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らか」な建物の範囲を明確化することが有効であると考えられる。具体的には、契約条件等の要件を加えることによって、課税賃貸収入のみを想定している事業者は第 3 年度まで待たずに課税仕入れを行った課税期間において、取得に係る課税仕入れ等の税額を控除できるようになる。さらに、消費税法施行令第 50 条の 2 に「契約等の要件」及び基本通達 11-7-3 に「具体的な例示」を加えることによって、課税賃貸収入が発生しない「合理的に区分できる自己使用の事務所」が事後調整規定の対象外となることにより生じる過剰な制限を回避し、仕入税額控除における即時控除という本来の趣旨に合致させる効果が期待される。

高額な固定資産の取得は長期的使用を前提とするため、事業形態や事業内容の変化により想定外の用途変更が起り得る。また、経営者が恣意的に仕入税額控除を受けた後、実際には住宅用途へ転用することも懸念される。こうした事後的な用途変更に対応するため、新設された消費税法第 35 条の 3 は、従来の調整対象固定資産の調整規定では対応しきれなかった事例にも広く対処できる可能性をもつ。これにより、課税の中立性を確保しながら、過大な控除を回避し、制度全体としての公平性を高める効果が期待される。

はしがき

平成3年度の消費税改正において、住宅の貸付けが非課税取引に追加された。この措置は、逆進性の緩和を目的とした社会政策的な配慮が背景にある。そのために、住宅の賃貸のために取得された建物に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の規定が適用されない。しかし、消費税の還付を受けるために、自動販売機スキームや金のインゴットスキームなど巧妙な手法が次々と考案されていた。これらの不適切な仕入税額控除を是正する目的で、平成22年から令和6年にかけて様々な改正が行われた。

さらに、販売用賃貸不動産に関する用途区分問題は、エー・ディー・ワークス社とムゲンエステート社をめぐる裁判例により注目を浴びた。両者は、販売目的で取得した建物を販売までの間に一時的に賃貸していたため、取得時の課税仕入れを課税売上対応とみるべきか、非課税売上げを含む共通対応とみるべきかが法的争点となった。東京地裁は同様の事案で正反対の判断を示し、関係者のみならず実務界・学界の関心を集めた。

令和2年度税制改正では、販売用賃貸不動産について、明確な用途区分を行わず居住用賃貸建物として扱うことで仕入税額控除を制限しつつ、3年以内の賃貸実績または譲渡実績に応じて事後的な調整を可能とする大幅な見直しが行われた。この改正は、課税売上割合の恣意的な操作による不適切な還付を抑制し、実態に即した仕入税額控除を適用できる点で画期的と評価されている。

しかし、この改正によって新たな問題が生じている。それは、令和2年度改正で整備された「居住用賃貸建物」という概念が十分に明確化されていないことである。外観・構造上は居住用とみなされても、実態として住宅に供されない民泊（住宅宿泊事業法に基づくものを除く）や、事務所に賃貸するためのマンションなど、本来「住宅の貸付けの用に供しないことが明らか」である建物が、居住用賃貸建物として取り扱われ、仕入税額控除を不当に制限される可能性が指摘されている。また、現行制度では、居住用賃貸建物として制限を受けた後に課税賃貸用へ転用した場合等には調整規定が存在するが、逆に非居住用として全額控除を受けた後に住宅用途へ転用した場合には、過大控除を是正する手段が不十分であるという不均衡も生じている。

このような問題を解決するためには、消費税法基本通達11-7-1及び11-7-2の注意書き追加や具体例の明示により、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らか」な建物の範囲を

より明確化することが有効と考えられる。これにより、課税賃貸収入しか発生していない事業者は、第3年度の「居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の調整」を経ずとも、課税仕入れを行った課税期間において、取得に係る課税仕入れ等の税額を控除できるようになる。さらに、消費税法施行令第50条の2に「契約等の内容」及び基本通達11-7-3に「具体的な例示」を加えることによって、課税賃貸収入が発生しない「合理的に区分できる自己使用の事務所」が事後調整規定の対象外となることにより生じる過剰な制限を回避し、即時控除の趣旨に合致する取扱いが可能となる。

また、個別対応方式の適用にあたっては、課税仕入れ等を行った日の状況に基づいて用途区分を判定することが原則とされているが、長期間の使用を前提とした高額な固定資産を取得した場合には、事業形態や事業内容の変化などにより、当初は想定し得なかった用途変更が起こり得る。加えて、経営者が恣意的な仕入税額控除を行うことで、本来認められない還付を受ける可能性も否定できない。このような背景から、高額な固定資産についても即時控除を原則としながら、そのみで完結させるのは適切でないと考えられる。事後の実態に応じて税額を調整する仕組みが必要であり、新たな消費税法第35条の3の制定によって、従来の調整対象固定資産に関する税額調整の規定では対応が難しかったケースにも対応できるようになる。これにより、課税の中立性を確保するとともに、制度全体としての公平性を高める効果が期待される。

令和7年1月29日

沈 卉

目 次

はしがき	i
第1章 仕入税額控除制度の概要	1
第1節 消費税の沿革	1
第1項 一般消費税の意義と分類	1
第2項 日本における消費税の導入	3
第2節 仕入税額控除制度の趣旨	4
第3節 仕入税額控除制度の仕組み	6
第1項 仕入控除税額の算定方法	6
第1款 全額控除	6
第2款 個別対応方式	7
第3款 一括比例配分方式	8
第4款 課税売上割合	8
第2項 課税仕入れ等の用途区分の考え方及び判定時期	9
第3項 非課税取引に隠れた税負担	10
第4項 住宅の貸付けにおける判断の重要性	12
第4節 小括	13
第2章 不適切な還付を是正する様々な改正	15
第1節 自動販売機の設置による還付スキーム	15
第1項 スキームの仕組み	15
第2項 平成22年度改正の概要及び問題点	15
第1款 平成22年度改正の概要	15
第2款 平成22年度等改正の問題点	17
第3項 平成28年度改正の概要	18
第2節 金の売買による還付スキーム	20
第1項 スキームの仕組み	20
第2項 令和2年度改正の概要	20
第1款 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の適用除外	20
第2款 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等における税額の調整	22

第3款 住宅の貸付けに係る非課税範囲の明確化	23
第3項 令和6年度改正の概要	25
第3節 裁判事例から見る令和2年度改正の効果及び残された問題	25
第1項 エー・ディー・ワークスの事件	25
第1款 事件概要	25
第2款 地裁判決	26
第3款 高裁判決	27
第4款 最高裁判決	27
第2項 判決から見た令和2年度改正の効果	28
第3項 残された問題	29
第4節 小括	30
第3章 居住用賃貸建物の定義とその問題点	32
第1節 居住用賃貸建物の定義及び判定基準の不明確性	32
第1項 居住用賃貸建物の定義	32
第2項 住宅の貸付けの定義	33
第3項 居住用賃貸建物の判定基準	33
第1款 民泊	33
第2款 社宅	35
第2節 居住用賃貸建物に関する仕入税額控除の問題点	36
第1項 即時控除の趣旨に反する問題	36
第1款 民泊用建物の仕入税額控除	36
第1目 住宅宿泊事業法による住宅宿泊事業	36
第2目 国家戦略特別区域法に基づく特区民泊	37
第3目 旅館業法上の許可を受けた簡易宿泊営業	40
第2款 事務所用賃貸建物等の仕入税額控除	42
第2項 過大控除の可能性	44
第1款 社宅使用料の徴収による過大控除の可能性	44
第2款 住宅の貸付けへの用途変更による過大控除の可能性	46
第1目 棚卸資産に該当する高額特定資産から住宅の貸付けへの用途変更	46

第2目 事務所用賃貸建物等から住宅の貸付けへの用途変更	47
第3項 合理的に区分した居住用賃貸建物における仕入税額控除の適用の有無	48
第3節 小括.....	50
第4章 実現可能な解決方法の検討.....	54
第1節 居住用賃貸建物の範囲の適正化.....	54
第1項 民泊用建物における過剰制限の防止規定の創設	54
第2項 事務所用賃貸建物等における過剰制限の防止規定の創設	56
第3項 合理的に区分した居住用賃貸建物における過剰制限の防止規定の創設	57
第2節 過大控除の調整規定の創設.....	59
第1項 高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合における調整規定の創設	59
第2項 適用性の検証.....	62
第1款 社宅賃貸用建物に係る適用性の検証.....	62
第2款 棚卸資産に該当する高額特定資産に係る適用性の検証	63
第3款 事務所用賃貸建物等に係る適用性の検証	64
第3節 総括.....	66
参考文献.....	68

第1章 仕入税額控除制度の概要

第1節 消費税の沿革

第1項 一般消費税の意義と分類

消費税は、消費に対して広く課税することを目的としている。その課税の根拠としては、消費行為に潜む担税力に負担を求めることが挙げられる。消費それ自体に担税力がないが、消費行為には担税力が存在すると考えられる¹。

消費税には「一般消費税」と「個別消費税」が存在する。一般消費税は、原則として、全ての物品・サービスに課税される税である。他方、個別消費税は、特定の物品やサービスのみに課税される税である。

1986年の税制調査会においては、一般消費税が、諸外国で実際に採用されている製造業者売上税・卸売売上税・小売売上税・取引高税・EC型付加価値税、そして日本で先に議論された一般消費税（仮称）の6種類に分類された²。この6つの類型ごとに、累積課税の排除の有無などの特徴を比較した結果が、表1-1に示されている。

このように、製造業者売上税と卸売売上税は、特定の事業者にのみ納税義務を課すため、納税義務が公平に分担されていない。また、サービスが課税対象から除かれているので、一般消費税としては不完全である。

小売売上税は最終消費段階のみに課税されるため、商品だけでなくサービスも課税対象となる³。課税の仕組みの問題を別とすれば、現行の消費税と同様である。

取引高税は、低い税率を各段階に累積的に課税されている。これは事務的には便利であるが、取引段階の数によって税負担が異なるため、企業が垂直統合を進める要因となる。このことが、産業経済に中立性を欠く結果を招いている。

一般消費税（仮称）とEC型付加価値税は、仕入れの都度に免税証明書等を取得する免税方式から、前段階で納付した税額を控除する前段階税額控除方式に大きく進化した。昭和54年大平首相が創設を試みたのはインボイスを必要としない「一般消費税（仮称）」で

¹ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』第一法規、1989年、51頁。

² 上松公雄「消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」『研究年報』（大原大学院大学）第11号、2020年、116頁。

³ 菊谷正人『税制革命（改訂版）』税務経理協会、平成30年、131頁。

表 1-1 一般消費税の分類及び比較

類 型	累積課税の排除の有無等	特 徴
①製造業者売上税 【製造業者が製造する物品の売上げに対して課税】	①原材料、製造用機械を免税することで累積課税を排除する（免税証明書により免税購入することができる）。 ②単段階一般消費税	①製造段階課税のため、課税ベースが狭く、税率が高い。 ②製造業者にのみ納税義務を与えるため、納税義務者が少なく、納税義務の分担という点からはバランスを欠く。 ③サービスは課税されないため、別途サービス課税を検討する必要がある。 ④「製造」、「物品」の概念は、社会通念等によるため、その判断が困難である。
②卸売売上税 【製造業者及び卸売業者が販売する物品の売上げに対して課税】	①製造業者が購入する原材料、製造機械及び卸売業者が再販売の目的で購入する物品を免税することにより、累積課税を排除する（免税証明書により免税購入することができる）。 ②単段階一般消費税	①課税ベースは製造業者売上税よりは広くなるが、他に比べて狭く、税率が高い。 ②メーカーは納税義務者とならず、最終卸売業者（小卸売業者）が納税義務者となる。 ③サービスは課税されないため、別途サービス課税を検討する必要がある。
③小売売上税 【事業者の売上げに対して課税】	①製造業者が購入する原材料、製造用機械を免税とし、卸売業者及び小売業者が再販売の目的で購入する物品も免税にすることにより、累積課税を排除する（免税証明書により免税購入することができる）。 ②単段階一般消費税	①小売売上業者及びサービス等に対して課税されるため、課税ベースが広い。 ②現実に納税する者の多くは規模の小さい小売業者となる。 ③前段階税額控除方式が導入されておらず、前段階の仕入れに対して免税証明書の交付を受ける仕組みになっている。
④取引高税 【事業者の売上げに対して課税】	①累積課税を排除するための措置を講じない。 ②多段階一般消費税	①前段階税額控除方式を採らずに、累積的課税のため、最も課税ベースが広い。 ②国境税調整を適格に行うことは困難である。 ③納税義務者が多くなり、その大半が中小業者である。

<p>⑤一般消費税（仮称）</p> <p>【事業者の売上げに対して課税】</p>	<p>①納付税額の計算方法として、インボイスを必要としない仕入税額控除方式を採用することにより累積課税を排除する。</p> <p>②多段階一般消費税</p>	<p>①最終消費支出に応じた課税ができるほか、サービスも課税されるので、課税ペースが広い。</p> <p>②インボイスの発行などの手数はかからないが、事業者がその前段階に納付した税額を推定によって算出し、これを前段階に納付した税額として控除する（アカウント方式）ため、転嫁すべき税額が明確でないといった批判があった。</p>
<p>⑥EC 型付加価値税</p> <p>【事業者の売上げに対して課税】</p>	<p>①インボイス制度により仕入に係る税額を控除し、累積課税を排除する。</p> <p>②多段階一般消費税</p>	<p>①最終消費支出に応じた課税ができるほか、サービスも課税されるので、課税ペースが広い。</p> <p>②インボイスを取引の都度に発行するなどの手数がかかるが、その制度により課税の累積はほぼ完全に排除される。結果、産業経済に対して中立的となる。</p> <p>③国境税調整を的確に行うことができる。</p> <p>④納税義務者数が多くなり、しかもその大半が中小業者である。</p>

出所：武田昌輔『DHC コメンタール消費税法』第一法規、1989 年、52-83 頁一部修正。

ある。また、昭和 62 年に中曽根首相が実施しようとした「売上税」は、インボイス方式（売上税では税額票と呼ばれていた）であって、仕組みとしては、EC 型付加価値税である⁴。

武田昌輔教授が述べているように、消費税においてその仕組みとしては、EC 型付加価値税が最も妥当である。

第2項 日本における消費税の導入

日本では、従来、生活必需品や準生活必需品は課税対象外とされ、奢侈性の高い物品は重く課税されるべきであるという考えの下に、個別消費税が採用され、物品の種類に応じて異なる税率が設定されてきた。しかし、昭和 40 年代後半以降、個別消費税制に対する

⁴ 武田・前掲注 1、51-85 頁。

批判が増加し、次の主な4つの理由により一般消費税の導入を支持する意見が強まった⁵。

- ① 一般消費税は個別消費税に比べて税収の可能性が高く、公債依存の財政構造改善、財政再建、直接税減税の代替資金確保、高齢化対策、社会保障資金の確保に必要である。
- ② 政治的圧力により奢侈品を課税対象に加えることが困難である。また、国民の最終消費支出の約半分がサービス消費に割り当てられているが、従来サービスの大部分は課税の対象とされていなかったなど、個別消費税は消費中立性を欠き、不公平な要素を含んでいる。
- ③ 個別消費税制は複雑であり、簡素な税制への要請に応えにくい。一般消費税も解釈の疑義が生じるが、個別消費税と比べるとシステムが簡素で、執行が容易である。
- ④ 所得税の大幅な減税には、大規模な代替財源が必要であり、実質的に一般消費税が唯一の選択肢であった。

昭和 63 年 12 月に消費税法（昭和 63 年 12 月 30 日法律第 108 号）が公布・施行され、付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税が導入され、平成元年 4 月 1 日から適用された（消法附則 1①）。税額算定には、仕入れの都度、前段階の消費税額を差し引く「前段階税額控除方式」が採用されている。ただし、仕入税額の累積を排除する「仕入税額控除」の方法としては、導入当初は帳簿上に記録されている売上高・仕入高から消費税額を計算し、帳簿によって申告できる「帳簿方式」が採用された。取引ごとに消費税額を個別計算する書類・伝票である「インボイス」は必ずしも必要ではない「帳簿方式」の採用は、消費税導入による事業者の過剰な負担やコストを避けるためである⁶。

しかし、このために税負担の転嫁の透明性が欠け、消費税の正確な執行が難しくなり、平成 28 年の税制改正で「適格請求書等保存方式」（インボイス制度）が法制化され、令和 5 年 10 月 1 日から施行された。

第 2 節 仕入税額控除制度の趣旨

消費税は、原則として国内での全ての財貨・サービスの販売や提供を課税対象とし、消費に関する負担を広くかつ公平に分散させることを目的とする間接税である。生産、流通、販売される各段階で事業者は、提供する物品やサービスの価格に消費税を上乗せし、納税

⁵ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』弘文堂、2022 年、807-809 頁。

⁶ 菊谷正人「令和 5 年 10 月に新規導入されるインボイス制度」『租税実務研究』（租税実務研究会）第 13 号、令和 4 年、1 頁。

義務者として国に納付するが、最終的に消費者はその転嫁された税を負担する。

消費税の仕組みとしては、各取引段階で二重・三重の課税が行われないように設計されており、事業者の納付税額の計算に際しては、前段階で課された消費税（仕入れに係る消費税）を控除できる「仕入税額控除制度」が設けられている。仕入税額控除制度によって、生産から流通までの各段階での重複課税が防がれ、産業経済全体に対する中立性が保たれる⁷。

仕入税額控除の規定によると、事業者（消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ若しくは特定課税仕入れまたは保税地域から引き取る課税貨物については、当該課税仕入れを行った日若しくは当該特定課税仕入れを行った日または当該申告に係る課税貨物引き取った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額、当該課税期間中に国内において行った特定課税仕入れに係る消費税額及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課されたまたは課されるべき消費税額の合計額を控除する（法 30①）。

つまり、仕入れに係る消費税額は、課税仕入れを行った日若しくは特定課税仕入れを行った日または課税貨物を引き取った日の属する課税期間内で直ちに控除される。この即時控除方式は、EC 諸国の付加価値税と同様である。また、課税仕入れに該当する固定資産の取得も同様であり、所得計算のように減価償却等を行うものとは基本的に異なる⁸。要するに、仕入税額控除は固定資産の減価償却のような耐用年数等にわたって費用化する方法を採用していない。

金子宏教授が指摘したように、仕入税額控除を消費税の最も重要な要素の一つであり、この要素により税の不当な累積を防ぐことができる。また、消費税には、所得税や法人税に見られるような費用・収益の対応関係がない。ある課税期間に仕入れた物品やサービスに含まれる税額は、その課税期間の売上に直接対応しているかどうかに関わらず、原則としてその課税期間において控除される⁹。

このように、仕入税額控除が前段階税額控除方式により税の累積を防ぐために必要な役

⁷ 大蔵財務協会編『改正法のすべて〔昭和 63 版 9〕』大蔵財務協会、平成元年、250 頁。

⁸ 山本守之著『実務消費税法〔新版四訂版〕』税務経理協会、平成 11 年、273 頁。

⁹ 金子・前掲注 5、836 頁。

割を果たしている。この制度の特徴は、事業者が課税仕入れ等を行った際に、関連する消費税額を直ちに控除できることである。この即時控除方式を採用することは、仕入税額控除が経済的中立性を保つ上で重要であると考えられる。

第3節 仕入税額控除制度の仕組み

第1項 仕入控除税額の算定方法

第1款 全額控除

最終消費者により負担された消費税額は、事業者が責任をもって国に納付する仕組みになっている。この納付税額の重複を防ぐために設けられた仕入控除税額の算定方法は、本則による「全額控除」、「個別対応方式」、「一括比例配分方式」と特例による「簡易課税制度」の4種類に分けられる。なお、簡易課税制度とは、中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、事業者の選択により、売上げに係る消費税額を基礎として仕入れに係る消費税額を算出することができる制度である。本論文では、簡易課税制度に基づく計算方法を取り扱わないものとする。

仕入税額控除制度は、税の累積を排除するために設けられたものであり、課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額のみが控除の対象となる。一方、非課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額は、原則として、仕入税額控除の対象外とされる。具体的には、非課税取引である土地の譲渡や住宅の貸付けには消費税が課されないが、それに関連する不動産業者への仲介手数料などの費用については、たとえ課税仕入れに該当しても仕入税額控除が認められない。しかし、この原則をすべての事業者に適用すると、少額の非課税売上げのみを有する事業者までが課税仕入れの按分計算を余儀なくされ、消費税の計算が複雑になってしまう¹⁰。

この問題を解決するため、税務上の負担を軽減する簡便法が導入されていた。具体的には、専ら課税売上げを行う場合として、課税売上割合が95%以上である場合には、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額が課税売上げに対応するものか否かの厳密な区分を行うことを要せず、非課税売上げに係る課税仕入れも含めて課税仕入れ等の全額控除が認められるようになっている（以下、「95%ルール」という）。さらに、平成23年度改

¹⁰ 熊王征秀『消費税法講義録（第4版）』中央経済社、2023年、412-413頁。

正により 95%ルールが見直された。新たな要件として、その課税期間における課税売上高が 5 億円以下の事業者に適用対象が限定された。この結果、課税売上高が 5 億円を超える事業者は、課税売上割合が 95%以上であっても、仕入控除税額を計算する際には、個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法で計算することが必要となった¹¹。

第2款 個別対応方式

「個別対応方式」の適用を受けようとする事業者は、その課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びにその課税期間における保税地域から引取りに係る課税貨物（以下、「課税仕入れ等」という）について、次の（イ）、（ロ）、（ハ）の用途のいずれかに区分しなければならない。

（イ）：課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等（以下、「課税資産の譲渡にのみ要するもの」という）

（ロ）：消費税法第 6 条第 1 項《非課税》の規定により非課税となる資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等（以下、「その他資産の譲渡等にのみ要するもの」という）

（ハ）：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等（以下、「共通して要するもの¹²」という）。

上記（イ）、（ロ）、（ハ）と合理的にその区分が明らかにされている場合に「個別対応方式」が適用され、次の算式により仕入控除税額を計算する（消法 30②一）。

仕入控除税額 = A + B

A：（イ）に係る課税仕入れ等の税額の合計額

B：（ハ）に係る課税仕入れ等の税額の合計額 × 課税売上割合

¹¹ 国税庁 HP 「－平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係－ 【95%ルール】 の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q & A 〔Ⅰ〕 【基本的な考え方編】」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>、1－2 頁、2024 年 4 月 1 日訪問。

¹² 「共通して要するもの」の区分は、課税資産の譲渡等にのみ要するものまたは非課税資産の譲渡等にのみ要するもののいずれにも該当しないものの受け皿と解するべきであり、課税売上げと非課税売上げに共通して必要であったものを探し出して入れる区分ではないということになる。つまり、課税売上対応分にも、非課税売上対応分にも該当しないものは、全て共通して要するものに区分されるということである（金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』清文社、令和 5 年、403 頁）。

ただし、課税期間中に事業者の実際の事業内容が課税仕入れ等によって生じる課税売上割合を完全に反映しない場合がある。例えば、固定資産である土地を譲渡した際に、臨時かつ多額な非課税売上げが発生し、結果として課税売上割合が低下することがある。このような状況に対応するため、個別対応方式で計算を行う課税期間において、事業者が事業内容や実態をより適切に反映する合理的な割合（以下、「課税売上割合に準ずる割合」という）を算出し、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、その割合を用いて仕入控除税額を計算することが可能となる。

なお、課税売上割合に準ずる割合は、当該事業者の営む事業の種類の異なるごとまたは当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類の異なるごとに区分して計算することができる（消法 30③）。

第3款 一括比例配分方式

「一括比例配分方式」は、課税仕入れ等の用途区分ができなかった課税期間において、仕入控除税額の算出を可能にすることを目的として設けられた算定方法である。売上げとの対応に関係なく、その課税期間における課税仕入れ等の税額に課税売上割合を乗じて計算した金額を控除する仕組みとなっている。

具体的には、前述の（イ）、（ロ）、（ハ）の区分が明らかにされていない時に適用される方法であり、次の算式により仕入控除税額を計算する（消法 30②二）。ただし、上記の区分が明らかにされていても「一括比例配分方式」を適用することができる（消法 30④）。

$$\text{仕入控除税額} = \text{課税仕入れ等の税額の合計額} \times \text{課税売上割合}$$

第4款 課税売上割合

「課税売上割合」とは、その課税期間中に国内における資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額のうち、その課税期間中の国内における課税資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額の占める割合をいう（消法 30⑥）。

$$\text{課税売上割合} = \frac{C}{D}$$

C： 課税資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額

D： 資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額

この場合における資産の譲渡等の税抜対価の額及び課税資産の譲渡等の税抜対価の額については、それぞれ売上げに係る税抜対価の返還等の金額（輸出取引に係る返還等の金額を含む）を控除した残額とする（消令 48①）¹³。

また、「課税売上割合」は、事業者単位で計算することとされており、事業所または事業部を単位として計算することができない（消基通 11-5-1）。

第2項 課税仕入れ等の用途区分の考え方及び判定時期

課税仕入れ等の用途区分の判定時期について、課税仕入れを行った日、特定課税仕入れを行った日または課税貨物を引き取った日（以下、「課税仕入れ等を行った日」という）の状況により行うことが原則となる（消基通 11-2-20）。

仕入税額控除は、流通過程での税負担の累積を避けるために設けられた制度である。この制度では、一定の要件の下に、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除することができる。ただし、仕入れた資産が、その仕入れた日の属する課税期間に譲渡されとは限らないために、控除額の計算では、売上げと仕入れの期間的な対応関係の一致を問わず、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間において控除の対象とするものとされている。この制度の目的を踏まえると、個別対応方式での用途区分では、課税仕入れ等を行った日の状況、事業者の目的や意図等諸般の事情を考慮し、事業者において行う将来の多様な取引のうち、どのような取引に要するものであるのかを客観的に判断する必要がある。そのために、課税仕入れ等の用途区分は、仕入れを行った日の状況に基づいて判定されるべきものであり、その後の状況変化や用途変更があった場合でも、判定は変更前の用途に基づいて行われるべきである。

ただし、実際に記録として残るのは変更後の用途であり、変更前の用途は納税者の主観に依存することとなる。したがって、仕入れを行った日における用途や目的を説明するための資料を適切に整理・保存しておくことが求められる¹⁴。

この原則に基づいて、用途区分の判定時期を争った裁決として、平成 23 年 3 月 23 日裁決がある。

E 社は、賃貸マンションの建設及び売却を目的として水道施設利用権を取得したが、売

¹³ 国税庁 HP・前掲注 11、3 頁。

¹⁴ 金井恵美子『インボイス制度の仕入税額控除』清文社、2023 年、210 頁。

却予定先である F 社の倒産により、当初予定していた売却が不可能となり、賃貸事業を開始した。この水道施設利用権に係る課税仕入れについて、E 社は、売却目的に基づく課税資産の譲渡等によりのみ要するものとして申告を行った。しかし、税務当局は、E 社の課税仕入れが実際には売却と賃貸の両目的で使用されていると判断し、これを共通して要するものとして更正処分を行った。これに対し、国税不服審判所は、課税仕入れの用途区分は取得時の状況に基づくべきであるとし、本件水道施設利用権の取得が当初の売却目的によりのみ関連していたと判断した。結果として、課税仕入れは売却目的のみに要するものと認定され、原処分の更正は部分的に取り消されるべきであると結論付けられた¹⁵。

この裁決が示すように、仕入れ時に課税売上対応分として区分し、その判断が合理的であれば、結果的に課税売上対応分でなくなったとして、その処理について遡って修正する必要はない。

ただし、用途区分が課税期間を跨いで変わった場合には説明可能かもしれないが、取得時と申告時点で用途が異なる場合、議事録などの証拠を用意して説明できるようにしておくべきである。そうしないと、実際の結果が優先される可能性がある¹⁶。

また、課税仕入れ等を行った日においては、その用途区分が明らかにされていない場合がある。このような課税仕入れ等を行った日においてその用途が明らかにされていない場合であっても、その日の属する課税期間の末日までにその用途区分が明らかとなったときは、その明らかとなった用途区分によって個別対応方式による仕入税額控除ができる（消基通 11-2-20）。

その課税期間の末日までに用途が決まらない課税仕入れ等については、課税売上対応分または非課税売上対応分のいずれにも区分されないため、共通対応分として区分することとなる¹⁷。

第3項 非課税取引に隠れた税負担

日本の消費税法では、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第二に掲げるも

¹⁵ 裁決事例集第 62 集、事例 35、462 頁。

¹⁶ 上杉秀文＝金井恵美子＝熊王征秀「消費税 95%ルールの見直しと個別対応方式の実務問題の検討～『個別対応方式』の正しい理解のために～」『週刊税務通信』No.3203、平成 24 年、27-28 頁。

¹⁷ 国税庁 HP・前掲注 11、11 頁。

のには、消費税を課さない。」と規定している（消法5）。具体的には、国内での資産の譲渡等のうち、①土地の譲渡・貸付け、②有価証券・支払手段等の譲渡、③利子を対価とする金銭の貸付けその他の金融取引、④日本郵便株式会社等が行う郵便切手類・印紙の譲渡、地方公共団体等が行う証紙の譲渡、物品切手等の譲渡、⑤行政サービス、外国為替、⑥社会保険医療、⑦介護サービス、社会福祉事業、⑧助産、⑨埋葬・火葬、⑩身体障害者用物品の譲渡、貸付け、修理等、⑪学校教育、⑫教科用図書の譲渡及び⑬住宅の貸付けの13項目を非課税と定めている。

非課税規定は、一見、納税義務者に常に利益を供与するよう見えるが、実際にはそうとも限らず、仕入税額控除が適用されないという最も重大な欠点がある。例えば、個別対応方式による場合には、課税売上げに対応する課税仕入れ等の税額は全額控除される一方、非課税売上げに対応する課税仕入れ等の税額はいっさい控除されない。

また、非課税の13項目は、その性質上消費という概念に馴染まないもの、または社会政策的配慮に基づくものに分類されている。ただし、多くの研究者は、性質上消費に馴染まないとされる取引が実際にすべて消費に馴染まないのか疑問を抱いている。例えば、金子宏教授の見解によれば、土地を事業として使用する場合において、土地の利用は新しい経済価値を創出する製品に役立ち、土地が持つ利益を広義のサービスと捉えることで、土地の購入や賃貸に消費税を課すことに理論上の障害はないと考えられ、前段階の税額として製品の売上げに対する税額から控除されるものである¹⁸。

社会政策は当時の政治的判断に基づくものであり、時代の変化に応じて見直す必要がある。馴染まないという理由付けは必ずしも説得力があるとは言えない。現行の非課税取引において、付加価値の算定が可能であれば、これを課税取引として扱い、仕入税額控除を適用すべきである。また、現行の消費税法における非課税取引の立法理由を遡っても、明確な根拠は見当たらない。非課税は消費税の課税ベースの歪みの一要素であり、これを正当化する明確な合理的理由が存在しない限り、原則としてすべて課税すべきか、EUの経験を生かして日本の事情を考慮した上で課税選択権を適用すべきという見解もある¹⁹。

非課税取引の最大の問題点は仕入税額控除の制限にある。非課税売上げに対応する課税

¹⁸ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣、2010年、380頁。

¹⁹ 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か・課税選択権か―最善策が無理であれば最善策を―」『税研』第173号、2014年、16-25頁。

仕入れ等には、原則として、仕入税額控除が認められないので、課税仕入れ等に転嫁された消費税額等は、控除対象外消費税として事業者のコストになる。結果として、控除対象外消費税相当額を非課税売上げに転嫁しない場合には、事業者は予定利益を確保できない状況になる²⁰。

非課税取引が存在することにより、消費税自体の仕組みを複雑化し、特に消費税率が10%に引き上げられた現在では、仕入税額控除ができないために価額転嫁による対応を余儀なくされている。本来、消費税の課税の仕組みは、基本的に、ある取引の売上げに対する課税と仕入れに対する税額控除は一体と考えるべきである²¹。

前述のように、非課税取引の存在が様々な問題の根源となっているので、中立性、公平性及び簡素性の観点から、非課税取引の全廃または極力縮減が望ましいと考えられる。

第4項 住宅の貸付けにおける判断の重要性

平成3年の消費税改正において、逆進性の緩和策の一環として、社会福祉事業に伴う資産の譲渡等に加え、住宅の貸付けが新たに非課税とされた。

しかし、名古屋青年税理士連盟研究部の見解によれば、住宅の貸付けが非課税とされている現状においては、持家の取得が課税されている状況と比較して、持家居住者と賃貸居住者との間で水平的公平性が保たれていない。また、住宅の貸付けにはサービスとしての公共性が低く、価格決定に公的介入がほとんど必要とされないために、価格への転嫁が容易であり、消費税（付加価値税）を課すことに技術的な問題が生じることはない。したがって、住宅の貸付けに対する非課税措置は、課税の公平性の観点から不要である²²。

そのような意見のほかにも、非課税取引の見直しや全廃をテーマとする著書・論文が数多く存在するが、現実には全廃（廃止）どころか、非課税取引の範囲が拡大していく傾向がみられる²³。

令和2年度改正では、居住用賃貸建物の課税仕入れ等を仕入税額控除の対象から除外す

²⁰ 熊王・前掲注10、77頁。

²¹ 宮島洋編著『消費課税の理論と課題（2訂版）』税務経理協会、平成15年、7頁。

²² 名古屋青年税理士連盟研究部「消費税再考～非課税取引を中心として～」

http://meiseizei.gr.jp/psd/kennkyuubu_psd/2017_regressive.pdf、24-26頁、2024年10月4日訪問。

²³ 佐藤英明「消費税の研究 序章 消費税の軌跡－導入から現在まで」『日税研論集』第70号、2017年、19-22頁。

る措置が設けられた。住宅の貸付けの範囲の見直しが行われ、これらの改正内容の詳細については第2章で述べることとするが、結果として、住宅の貸付けに該当するかどうかについては、非課税の範囲を限定するための消極的判断から、仕入税額控除を厳格化するための積極的判断に転換され、実質的に非課税範囲が拡大されたことになる²⁴。

居住用賃貸建物の課税仕入れが1,000万円以上となるために、納税者にとって仕入税額控除の適用有無が資金繰りに大きな影響を及ぼす可能性がある。この現状を考慮し、住宅の貸付けや居住用賃貸建物の範囲、その該当性の有無の判断をより慎重に行うことが重要であると考えられる。

第2章では、還付スキームを利用した不適切な仕入税額控除を是正するために次々と実施された法改正について、検討を加える。

第4節 小括

消費税には一般消費税と個別消費税の二種類が存在し、一般消費税は全商品やサービスに適用されるのに対し、個別消費税は特定の商品やサービスに限定される。日本では、昭和40年代後半から個別消費税に対する批判が増加し、結果として平成元年に多段階一般消費税が導入された。初期には帳簿方式で仕入税額控除が行われていたが、透明性を高める目的で平成28年の税制改正によりインボイス制度が導入され、令和5年10月1日から施行された。

仕入税額控除は、事業者が課税仕入れ等を行った日の属する課税期間内に直ちに行える。この即時控除方式により、事業者は前段階で支払った消費税を課税期間内に控除でき、二重課税の防止と経済全体の中立性を保持することに重要な役割を果たしている。

また、課税仕入れ等の用途区分は、課税仕入れ等を行った日の状況に基づいて判断することが原則である。仕入れた資産は必ずしも同じ課税期間において譲渡等されるわけではなく、売上げと仕入れのタイミングが一致しない場合でも、課税仕入れ等が行われた課税期間内で税額控除ができる。そのために、事業者は将来の取引に関連して仕入れた物品やサービスの用途を客観的に判断し、用途区分を確定する必要がある。一旦、用途が決定さ

²⁴ 金井・前掲注12、23頁。

れば、それに基づいて税額控除が行われ、後の状況変化によって修正する必要は通常ない。ただし、課税仕入れ等を行った日においては、その用途区分が明らかにされていない場合であっても、その日の属する課税期間の末日までにその用途区分が明らかとなったときは、その明らかとなった用途区分によって個別対応方式による仕入税額控除ができる。

個別対応方式では、課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額は全額控除できるが、非課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額は全く控除できない。非課税取引が存在することにより消費税の仕組みが複雑化しており、現在の消費税率が10%に引き上げられたことで、仕入税額控除ができない事業者が予定利益を確保するためには売値に消費税を転嫁せざるを得なくなる。

平成3年の改正により、逆進性の緩和策として住宅の貸付けが新たに非課税とされた。さらに、令和2年度の改正では、居住用賃貸建物の課税仕入れが仕入税額控除の対象外とされ、住宅の貸付けに該当するかどうかの判断が、非課税範囲の限定から仕入税額控除の厳格化へと転じた結果、実質的に非課税範囲が拡大した。この改正により、納税者の資金繰りに重大な影響を与える可能性があるために、住宅の貸付けや居住用賃貸建物の範囲の判断を慎重に行うことが極めて重要である。

次章では、還付スキームを利用した不適切な仕入税額控除を是正するために次々と実施された法改正について考察する。仕入税額控除に関連する改正を整理し、その問題点を検討する。

第2章 不適切な還付を是正する様々な改正

第1節 自動販売機の設置による還付スキーム

第1項 スキームの仕組み

住宅の家賃収入は非課税売上げであるために、住宅として貸付けを行う建物の取得に係る課税仕入れは非課税資産の譲渡等によりのみ要するものであり、本来は仕入税額控除を受けることはできない。しかし、平成22年度改正前では、課税売上割合が95%以上であれば、その課税期間中に行われた課税仕入れ等の全額を仕入税額控除の対象とすることが可能であり、課税売上割合を95%以上にするために様々な操作が行われていた。

具体的には、会社を設立と同時に「課税事業者選択届出書」を提出し、新築の賃貸マンションを建築する。課税期間の末日直前に完成するように計画し、非課税売上げの発生を抑えるため賃貸開始を翌年からの設定すると同時に、自動販売機を設置・稼働させ、課税売上げを発生させる。その結果、仕入れ時の課税売上割合が100%となり、全額控除が適用される。設立の課税期間は自動販売機の売上げしかないために、建物の建築費の全額が還付される。

当時では、建物が完成する年は本則課税により申告し、その翌年は簡易課税により申告する。さらには、「課税事業者選択不適用届出書」を提出し、免税事業者となることが一般的であり、このような還付請求手続きが多用されていた。そのために、政府の税制調査会では、平成19年度税制改正答申に向けた議論のなかで、この自動販売機作戦を租税回避行為であると断言している。しかし、租税回避行為であっても、現行法の下ではその否認は困難である²⁵。

第2項 平成22年度改正の概要及び問題点

第1款 平成22年度改正の概要

平成22年度税制改正では、消費税課税の適正化の観点から、「調整対象固定資産」の取得に係る仕入税額控除が過大であった場合に減額する調整措置の対象となるよう見直し

²⁵ 熊王征秀「高額特定資産を取得した場合の消費税の納税義務の免除の特例に関する一考察」『研究年報』（大原大学院大学）第11号、2017年、96-97頁。

が行われた²⁶。

なお、調整対象固定資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産でその価額が少額でないものをいう（消法 2⑯）。さらに、消費税法施行令（昭和 63 年政令第 360 号）は、棚卸資産以外の資産で、かつ、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、当該資産に係る特定課税仕入れに係る支払対価の額または保税地域から引き取られる当該資産の課税標準である金額が、一の取引単位につき 100 万円以上のものと規定する（消令 5）。

(1) 事業者免税点制度の適用に係る見直し

課税事業者を選択することにより、事業者免税点制度の適用を受けないこととした事業者の強制適用期間（2 年間）中、または、資本金 1,000 万円以上の新設法人につき、事業者免税点制度の適用しないこととされる基準期間がない事業年度（2 年間）中に調整対象固定資産を取得し、本則課税²⁷により仕入控除税額を計算した場合には、当該取得があった課税期間を含む 3 年間は引き続き事業者免税点制度を適用しないこととする。

なお、事業者免税点制度とは小規模事業者の納税事務負担の軽減や徴税執行的配慮の観点から、その課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の事業者は、その課税期間における課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについて、納税義務が免除される制度である。

(2) 簡易課税制度の適用の見直し

上記(1)に基づき、引き続き事業者免税点制度を適用しないこととされた課税期間については、簡易課税制度の適用を受けられないこととされた。

さらに、平成 24 年 8 月 22 日に社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革

²⁶ 首相官邸 HP「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」

<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>、78 頁-79 頁、2024 年 4 月 25 日訪問。

²⁷ 本則課税とは、原則的な方法により消費税を計算する課税方法であり、事業者免税点制度や簡易課税制度、また適格請求書発行事業者となる小規模事業者に対する税額控除に関する経過措置（以下「2 割特例」という）を適用しない方式である。

なお、2 割特例とはインボイス制度を機に免税事業者からインボイス発行事業者として課税事業者になられた方については、仕入税額控除の金額を、特別控除税額（課税標準である金額の合計額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額の 100 分の 80 に相当する金額）とすることができる（消法 28 年改正法附則 51 の 2①・②）。

を行うための消費税法の一部改正により、「特定新規設立法人の納税義務の免除の特例」の規定が新設された²⁸。

特定新規設立法人は、新設法人と同様に、事業者免税点制度を適用しないこととされる設立当初の2年間に調整対象固定資産を取得し、本則課税により仕入控除税額を計算した場合には、取得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までの間は引き続き本則課税が強制適用となる。

これらの改正により、課税売上割合が著しく減少した場合の税額調整における規定を強制適用させることにより、たとえ自動販売機の還付スキームを利用して還付を受けたとしても、第3年度の課税期間において取り戻すことが可能となる。

なお、第3年度の課税期間とは仕入れ等の日の属する課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいう（消法33②）。

第2款 平成22年度等改正の問題点

平成22年度等改正により、課税事業者選択のケースにおいては強制適用期間中に、新設法人・特定新規設立法人のケースにおいては基準期間がない事業年度中に、調整対象固定資産を取得した場合のみ本則課税が強制適用になる。しかし、以下の①～④のいずれかの条件を満たせば、このような制限は適用されないために、翌課税期間以後に免税事業者または簡易課税適用事業者となることが可能であり、「還付逃げ」と呼ばれるスキームが広まった。

- ① 100万円以上の棚卸資産を取得する場合
- ② 課税事業者選択届出書を提出し、強制適用期間を経過後に調整対象固定資産を取得する場合
- ③ 新設法人または特定新規設立法人の基準期間がない事業年度を経過後に調整対象固定資産を取得する場合
- ④ 特定期間中の課税売上高または特定期間中に支払った給与等の金額の合計額が1,000万円を超える場合

²⁸ 新日本法規 HP「消費税法の一部改正（平成24年8月22日法律第68号〔第2条関係〕一部の規定を除き、平成26年4月1日から施行）」https://www.sn-hoki.co.jp/data/pickup_hourei/onct/89a4335a964255ed545828634db9a5b7.html、2024年4月25日訪問。

平成 22 年度改正による防止策としては、有効とは言えない事例が存在した。事業規模が大きく、消費税の事務負担に配慮する必要がないとされる事業者が、事業者免税点制度や簡易課税制度を本来の趣旨に添わない形で適用し、納税額を減少させる事例が指摘されたことにより、平成 28 年度にさらなる改正が加えられた²⁹。

第3項 平成28年度改正の概要

平成 28 年度改正により、「高額特定資産を取得した場合等の特例」が設けられた。具体的には、事業者が本則課税の適用を受ける課税期間中に次に掲げる仕入れ等を行った場合には、それぞれの定める次の(1)及び(2)の課税期間中において、事業者免税点制度及び簡易課税制度を適用しない³⁰。

(1) 高額特定資産の仕入等を行った場合

高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間以後から、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後 3 年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間

なお、高額特定資産とは、次に掲げる棚卸資産及び調整対象固定資産（以下、「対象資産」という。）の区分に応じそれぞれに定める金額が 1,000 万円以上のものとする（消令 25 の 5①・②）。

- ① 対象資産（自己建設資産に該当するものを除く）の一の取引単位に係る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、特定課税仕入れに係る支払対価の額、または保税地域から引き取られる当該対象資産の課税標準である金額
- ② 自己建設資産（対象資産のうち、他の者との契約に基づき、または事業者の棚卸資産若しくは調整対象固定資産として自ら建設等をしたものをいう。）の建設等に要した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、特定課税仕入れに係る支払対価の額及び保税地域から引き取られる課税貨物の課税標準である金額の合計額とする

(2) 自己建設高額特定資産の仕入れ等を行った場合

²⁹ 金井・前掲注 12、23 頁。

³⁰ 国税庁 HP「消費税法改正のお知らせ」<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/h28kaisei.pdf>、2024 年 4 月 29 日訪問。

自己建設高額特定資産の建設等に要した仕入れ等の支払対価の額（本則課税の適用を受ける課税期間中において行った原材料費及び経費に係るものに限り、消費税に相当する額を除く。）の累計額が 1,000 万円以上となった日の属する課税期間の翌課税期間以後から、当該建設等が完了した日の属する課税期間の初日以後 3 年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間

なお、自己建設高額特定資産とは、他の者との契約に基づき、または当該事業者の棚卸資産若しくは調整対象固定資産として自ら建設、製作または製造をした高額特定資産をいう（消法 12④）。

例えば、課税事業者が高額特定資産に該当する建物を本則課税の適用を受ける課税期間中に取得した場合には、課税事業者の選択の有無にかかわらず、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用が 3 年間制限されることになる。したがって、建物を取得した課税期間において、意図的に少額の課税売上げを計上すること等により、その建物の取得に係る消費税につき還付を受けたとしても、その課税事業者が次の 3 つの要件をすべて満たした場合には、当該建物の取得に係る消費税の控除税額について、事後の調整が図れることになる³¹。

- ① 当該課税仕入れ等の税額につき比例配分法により仕入れに係る消費税額を計算した。

なお、比例配分法とは、個別対応方式により共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法または一括比例配分方式をいう（消法 33②）。

- ② 第 3 年度の課税期間の末日にその調整対象固定資産を有している。
- ③ 第 3 年度の課税期間の通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少した。

なお、通算課税売上割合とは、仕入れ等の課税期間から第 3 年度の課税期間までの各課税期間において適用されるべき課税売上割合を通算した課税売上割合をいう（消法 33②）。また、著しく減少した場合とは、仕入れ等の課税期間における課税売上割合のうちに仕入れ等の課税期間における課税売上割合から通算課税売上割合を控除した割合の占める割合が 100 分の 50 以上であり、かつ、当該課税売上

³¹ 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて』大蔵財務協会、令和 2 年、747 頁。

割合から当該通算課税売上割合を控除した割合が 100 分の 5 以上である場合とする（消法 53②）。

結果としては、平成 22 年度の改正の抜け穴が平成 28 年改正により埋め合わせ補填された。平成 22 年度の改正法の廃止を提言する意見もある³²。

第 2 節 金の売買による還付スキーム

第 1 項 スキームの仕組み

居住用の賃貸物件であっても、課税仕入れの日の属する課税期間における課税売上高が 5 億円以下であり、かつ課税売上割合が 95%以上となる場合には、その取得に係る消費税額の全額を仕入税額控除の対象とすることが可能である。そこで、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、課税売上割合を 95%以上になるように操作し、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ることができる。

事業者免税点制度及び簡易課税制度を適用しない課税期間中に高額特定資産を取得した場合には、本則課税が 3 年間強制適用となるために、課税売上割合が著しく減少した場合には、高額特定資産に係る当初に還付消費税額が、第 3 年度の課税期間で取り戻し課税されることになる。そこで建物を取得した課税期間から第 3 年度の課税期間にかけて、金の売買を繰り返す等の方法により、通算課税売上割合を高く保つように調整し、第 3 年度の課税期間における取り戻し課税を回避する事例が散見された³³。こうしたことを背景として令和 2 年度改正が行われた。

第 2 項 令和 2 年度改正の概要

第 1 款 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の適用除外

消費税の仕入税額控除制度は、課税の累計を排除するために設けられたが、課税売上げに結び付かない仕入税額控除は制度の趣旨に反する。このため、建物の取得に係る仕入控除税額の計算は、建物の用途の実態に応じて計算し、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入

³² 熊王征秀『「高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例制度」の創設に伴う『平成 22 年度改正消費税法』廃止の提言』『税理士界』第 1349 号、平成 29 年、15 頁。

³³ 熊王征秀『三訂 不動産の取得・賃貸・譲渡・承継の消費税実務』清文社、2023 年、70 頁。

税額控除の適正化を図ろうとした。具体的には、非課税とされ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であって居住用賃貸建物に該当する建物に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされた（消法 30 ⑩）。

なお、居住用賃貸建物とは、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（高額特定資産または調整対象自己建設高額資産に該当するものに限る）をいう（消法 30⑩）。つまり、非課税とされ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であることが要件とされているために、課税仕入れの時点で住宅の貸付けの用に供するか否かが不明な建物についても、住宅の貸付けの用に供する可能性を否定できないものについて、原則として、居住用賃貸建物に該当することとなる。

改正前では、居住用賃貸建物でその課税仕入れの日の属する課税期間における課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合が95%以上であれば、取得に係る課税仕入れ等の税額が全額控除された。また、一括比例配分方式が適用された場合も課税売上割合に応じた課税仕入れ等の税額が控除された。しかし、令和2年度改正後は居住用賃貸建物の取得時における仕入税額控除が制限されるようになった。

ただし、居住用賃貸建物の一部を商業用として賃貸予定であることが客観的に明らかな場合など、そもそも住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分まで、仕入税額控除制度の適用を制限することは適切ではない。このため、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、商業用部分と居住用賃貸部分とに合理的に区分しているときは、当該居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額についてのみ仕入税額控除が制限されることになる（消令 50 の 2①）。

なお、合理的に区分とは、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（消基通 11-7-3）。

この改正には租税回避を防止する側面を持っているが、税額控除が売却時まで認められない点から、税額控除のタイミングが遅れ、結果として事業者のキャッシュフローの面で不利益を与える可能性がある。こうした状況は、前段階税額控除の仕組みからやや行き過ぎている³⁴。

³⁴ 沼田博幸「居住用賃貸建物の取得を対象とした新たな税額控除方式」『会計・監査ジャーナル』第32巻第12号、2020年、54頁。

第2款 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等における税額の調整

居住用賃貸建物に該当する場合には、原則として仕入税額控除制度の適用を受けられないが、次のようなケースを救済するために、居住用賃貸建物の仕入に係る消費税額を調整する措置が設けられている³⁵。

- ① 課税仕入れの時点で住宅の貸付けの用途が不明であり、取得時の仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物について、事後の建物の使用状況に応じて仕入控除税額を計算する場合
- ② 取得時の仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物を一定の期間内に店舗等の事業用施設に用途変更して貸し付ける場合
- ③ 住宅の貸付けの用途で使用される居住用賃貸建物が一定の期間内で譲渡された場合
具体的な調整方法は、(イ) 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合と (ロ) 譲渡した場合に分けて規定されている。

(イ) 課税事業者が居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた場合において、その事業者が第3年度の課税期間の末日においてその居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部または一部を調整期間（当該居住用賃貸建物の全部または一部を当該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）中に課税賃貸用に供したときは、当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税賃貸割合を乗じて計算した消費税額をその第3年度の課税期間の仕入に係る消費税額に加算する（消法35の2①・③）。

$$\text{課税賃貸割合} = \frac{G}{H}$$

G：調整期間中に行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額

H：調整期間中に行った当該居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額

(ロ) 課税事業者が居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた場合において、その居住用賃貸建物の全部または一部を調整期間中に他の者に譲渡したときは、当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した消費税額をその譲渡をした課税期間の仕入に係る消費税額に加算する（消法35

³⁵ 内藤・前掲注31、747頁。

の2②・③)。

$$\text{課税譲渡等割合} = \frac{\text{I}}{\text{J}}$$

I： 課税譲渡等調整期間（居住用賃貸建物の仕入れ等の日から当該居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間）中に行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額及び当該居住用賃貸建物の譲渡等の額の合計額

J： 課税譲渡等調整期間中に行った当該居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額及び当該居住用賃貸建物の譲渡等の対価の額の合計額

上杉秀文税理士は、「課税賃貸割合又は課税譲渡等割合による税額調整は、課税売上割合を基に行う税額調整より実態に即した税額調整方法である³⁶⁾」と評価している。

一方、居住用賃貸建物の調整期間は約3年間のみであり、調整期間を過ぎて譲渡した場合は調整による救済はなくなる。調整対象が耐用年数の長い建物であることを考慮すると、この調整期間はやや短すぎるとの評価もある³⁷⁾。

第3款 住宅の貸付けに係る非課税範囲の明確化

住宅の貸付けは、社会政策的な配慮から非課税とされている。住宅の貸付けに関しては、通常、賃貸借契約が定める用途に基づいて、課税されるか否かを判断できる。したがって、住宅の貸付けが契約において人の居住の用に供することが明確にされている場合にのみ、非課税の対象とするように規定されている。実務上、建物の貸付けに当たっては住宅の貸付けか否かを明らかにして契約されるので、課税関係の判断に迷うことはないと考えられる。

しかし、住宅の貸付けに係る契約で用途が特定されていない場合、あるいは、賃借人が賃借料等の仕入税額控除を受けるために意図的に居住の用に供することを明記しないで契約を行う場合もあるので、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の適正化に合わせ、契約において貸付けの用途が明確にされていない場合の判断基準を明確化した。

具体的には、住宅の貸付けに係る契約において、当該貸付けに係る用途が明らかにされ

³⁶⁾ 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QA』2021年11月号、39頁。

³⁷⁾ 沼田・前掲注34、54頁。

ていない場合³⁸、当該貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかとなときは、当該住宅の貸付けについて消費税を非課税とすることとされた(消別表2の13)。この結果、契約で貸付けの用途が不明な場合には、その貸付けの具体的な状況を考慮して判断を行う必要がある。例えば、賃借人が個人であるか、建物が転貸されているか、建物の構造や設備などから、人の居住の用に供されているかどうかなどの使用実態に基づいて判断する³⁹。

その結果、令和2年度の改正前では、契約で人の居住用に供することが明らかにされていない場合に課税されていたものが、改正後には、契約で用途が明確でない場合でも、実際の貸付けの状況を基に人の居住の用に供されていることが明らかな場合に非課税とする実態に基づいた判断に変更された。消費税法基本通達は、その判断基準を次のように例示している(消基通6-13-11)。

- ① 住宅の賃借人が個人であり、当該住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない。
- ② 住宅の賃貸人が当該住宅を第三者に転貸している場合、賃借人と入居者である転借人との間の契約において、人の居住の用に供することが明らかにされている。
- ③ 住宅の賃借人が当該住宅を第三者に転貸している場合、当該賃借人と入居者である転借人との間の契約において貸付けに係る用途が明らかにされていないが、当該転借人が個人であって、当該住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない。

このように、住宅の貸付けに該当するかどうかをまず契約によって判断する。契約書に「居住用契約」と明記されていない場合には、使用実態によって判断する。使用実態に従って判断する際には、賃借人または転借人を個人に限定して、賃貸人が使用状況を把握していない場合、その物件の貸付けは非課税に該当する。ただし、賃借人または転借人が法人である場合については言及していない。

令和2年度改正により、居住用賃貸建物の判断基準となる住宅の貸付けの範囲が実質的に拡大されたと言える。

³⁸ 住宅の貸付けに係る用途が明らかにされていない場合には、住宅の貸付けに係る契約において、住宅を居住用または事業用どちらでも使用することができることとされている場合が含まれる(消基通6-13-10)。

³⁹ 内藤・前掲注31、749頁。

第3項 令和6年度改正の概要

金や白金の地金等はグラムで売買できるために、1の取引単位の金額調整が容易である。それを利用した還付スキームを抑制するために、令和6年度改正が行われた。高額特定資産の判定単位を1の取引単位から、課税期間中の累計仕入額と変更し、また、判定金額を税抜金額1,000万円以上から税抜金額200万円以上と大幅に減額した。

具体的な改正内容としては、簡易課税制度または2割特例の適用を受けない課税期間中に金または白金の地金等の仕入れ等を課税事業者が行い、それらの仕入れ等の税抜金額の合計額が200万円以上である場合には、当該仕入れ等を行った課税期間の翌課税期間以後から、当該仕入れ等を行った課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度と簡易課税制度の適用が制限される。

第3節 裁判事例から見る令和2年度改正の効果及び残された問題

第1項 エー・ディー・ワークスの事件⁴⁰

第1款 事件概要

原告の株式会社エー・ディー・ワークス（以下、「エー・ディー・ワークス社」という）は不動産の売買及び仲介業務を行う会社であり、平成15年から不動産投資事業に本格的に参入し、平成27年以降は東京証券取引所市場第1部に上場している。主要な事業の一つである収益不動産販売事業では、富裕層の個人投資家を主な顧客として、中古の賃貸用マンションなどの収益不動産を仕入れ、リノベーション、マネジメント、リーシングを通じて資産価値及び収益力を向上させた後に、顧客に転売するビジネスモデルを採用し、遂行していた。

エー・ディー・ワークス社は、平成27年から29年にかけて計84棟のマンションを購入し、これら物件の販売までの間は、各物件より賃貸収入を収受していた。原告の各課税期間における課税売上高は5億円を超えており、課税売上割合も95%を下回っていたの

⁴⁰ 販売用賃貸不動産の取得に係る消費税の仕入税額控除の用途区分を巡り、エー・ディー・ワークス社とほぼ同様の争点で争われた裁判に、ムゲンエステート社事件があるが、東京地裁は正反対の判決を下した。いずれの裁判も最高裁まで争われ、大きな話題となった。本論文では、争点が重複していることを踏まえ、東京地裁と高裁・最高裁が真逆の判断を示したエー・ディー・ワークス事件に焦点を当て、検討を行う。

で、各事業年度の確定申告では、個別対応方式により仕入控除税額を計算した。物件に係る課税仕入れの用途区分に関しては、建物の販売を目的としたものであるから、課税売上対応分として、課税仕入れに係る消費税額の全額を課税標準額に対する消費税額から控除し、法定申告期限内に確定申告を行った。

麴町税務署長は、原告の行う課税仕入れが建物の販売だけでなく、住宅の貸付けも目的としていたために、課税仕入れを共通対応分に区分すべきであると判断し、各課税仕入れの用途区分を変更する処分を行った。その結果、当初1億8,991万458円の還付金を受け取る予定だった原告は、納付すべき消費税等の合計額が4億6,722万5,858円となり、これに係る過少申告加算税は7,000万8,000円に達した。これに対し、原告は処分を不服とし、本件訴訟を提起した。

第2款 地裁判決

東京地裁令和2年9月3日判決では、原告の収益不動産販売事業が、富裕層個人投資家を対象に購入した収益不動産に対してリーシングやリノベーションを施し、満室に近づけることで資産価値を高め、利益を得ることを主たる目的としていたと認定している。原告が得る賃料収入は、仕入れた収益不動産を賃貸することによって不可避免的に発生し、販売のための手段として位置付けられているため、副産物に過ぎないと判断された。原告の会計処理では、賃料収入は「ストック型フィービジネス」⁴¹の収入として計上され、物件販売事業の主要な収入とは異なる扱いをされていた。さらに、仕入れた収益不動産は、棚卸資産として計上された上で、減価償却の対象外とされ、購入代金が賃料収入の費用として計上されることはなかった。予想される賃料収入は、仕入時の判断要因とはされず、空室状態が仕入れに大きな影響を与えることもない。原告が収益不動産を販売する際にも、賃料収入は考慮に入れられず、収益不動産が販売可能な状態になれば速やかに市場に出された。保有期間は平均して6～7ヶ月程度であり、賃料収入は販売収入との総和において極小さい割合を占める程度であった。これらの事実に基づいて、東京地裁は、本件各課税仕入れ

⁴¹ スtock型フィービジネスとは、個人富裕層に特化した不動産運用のためのサービス提供であり、具体的にはオーナーに代わって、リーシングやビルマネジメント、賃料回収などの不動産経営管理をトータルで提供するほかに、不動産鑑定、デューデリジェンス、不動産活用コンサルティングなど多角的なアセット・コンサルティングを提供している事業を指す。

が「その他の資産の譲渡等」にも要するものとして共通対応分に区分することは、本件事業の経済実態から著しく乖離すると判断し、課税資産の譲渡等「にのみ」要する課税仕入れとして、本件各課税仕入れに係る消費税額は、その全額が控除対象仕入税額となるべきであると結論づけた⁴²。

第3款 高裁判決

東京高裁令和3年7月29日判決では、本件各課税仕入れが将来の住宅貸付けによる非課税売上げとマンション売却による課税売上げが見込まれるものと認め、これに基づき、消費税法第30条第2項第1号に規定される課税売上対応分及び非課税売上対応分のいずれにも該当せず、共通対応分に該当すると判断した。また、被控訴人の主張に対して、本件各マンションの販売が主眼であっても、実際に賃貸によって生じる賃料収入の中には非課税売上げが含まれることから、将来の課税売上げに加え非課税売上げも見込まれるとして、共通対応分に区分するのが適切であるとの見解を示した。この判断は、課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れの税額だけが仕入税額控除の対象となり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象にならないという「個別対応方式」が定められた趣旨に沿っているので、被控訴人の主張は採用できないと結論づけた⁴³。

第4款 最高裁判決

最高裁判所第一小法廷令和5年3月6日判決では、個別対応方式に基づく控除対象仕入税額の計算において、税負担の累積が生じる課税資産の譲渡等と累積が生じないその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れに関して、課税の明確性を確保する観点から一律に課税売上割合を用いることが合理的であると判示された。事業の状況によりこれが合理的でない場合、課税売上割合に準ずる割合を用いて個別に是正することが可能である。また、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方に対応する課税仕入れは、事業の事情にかかわらず、共通対応分に該当すると解釈される。これは、課税仕入れを課税資産の譲渡等「にのみ」要するもの（課税売上対応分）、その他の資産の譲渡等「にのみ」要するもの（非課税売上対応分）及び両者「に共通して」要するもの（共通対応分）に区分す

⁴² 東京地方裁判所平成30年（行ウ）第559号、令和2年9月3日判決、『訟務月報』第68巻第3号、236頁。

⁴³ 東京高等裁判所令和2年（行コ）第190号、令和3年7月29日判決、『訟務月報』第68巻第3号、188頁。

る消費税法第 30 条第 2 項第 1 号の文理に照らしても自然であると結論づけた⁴⁴。

つまり、東京地裁は原告であるエー・ディー・ワークス社の請求を認容したが、高裁は被控訴人であるエー・ディー・ワークス社の請求を棄却し、最高裁も上告人であるエー・ディー・ワークス社の上告を棄却した。

第 2 項 判決から見た令和 2 年度改正の効果

建物の取得が販売を目的としている場合には、その取得費は課税売上げに対応し、全額が仕入税額控除の対象とされる。しかし、エー・ディー・ワークス社の逆転判決が示したように、賃貸を経て販売される建物の取得費は、賃料の非課税売上げと販売の課税売上げの両方に対応するために、共通対応分に区分される。この場合、取得費に課税売上割合を乗じた部分のみが仕入税額控除の対象となる。

一方、販売用賃貸不動産の転売には、通常、建物だけでなく敷地の譲渡も伴う。これにより、転売による売上げ全体に占める建物の売上げの割合が相対的に低くなり、事業者全体の課税売上割合も大幅に低下する可能性がある。したがって、建物の取得に係る課税仕入れが共通対応分に区分されると、賃料の非課税売上げの全体に占める割合が非常に小さいにもかかわらず、その相当部分の仕入税額控除が認められない問題が発生する⁴⁵。

金井恵美子税理士が指摘したように、販売用賃貸不動産の転売について、調整対象固定資産の事後調整により、課税売上割合が著しく増加した場合の調整が適用されることがあるが、通算課税売上割合は事業者が行う他の事業も合わせて算出されるために、調整による救済が得られない場合も存在する。事業者にとっては、非常に厳しい規定である。課税売上割合に準ずる割合を活用することも考えられるが、課税仕入れを行った課税期間の末日までに譲渡が実現しない場合、合理的な割合を算定することが困難である⁴⁶。

令和 2 年度改正により、課税仕入れ等を行った時点では仕入税額控除が制限される（消法 30⑩）が、3 年以内の転用・譲渡の場合に限り、事後調整措置が設けられ、仕入税額控

⁴⁴ 最高裁判所第一小法廷令和 4 年（行ヒ）第 10 号、令和 5 年 3 月 6 日判決、『訟務月報』第 69 巻第 7 号、1 頁。

⁴⁵ 安田雄飛「転売目的でなされた居住用賃貸建物取得の仕入税額控除を巡って」『税経通信』通巻 1110 号、2023 年、92 頁。

⁴⁶ 金井恵美子「これからの消費税実務の道しるべ＜第 50 回＞令和 2 年度改正④～居住用賃貸建物 Q&A①～改正編『週刊税務通信』No.3637、2021 年、32 頁。

除の加算調整（消法 35 の 2①・②）が可能となった。調整の際、譲渡される販売用賃貸不動産の各資産の取得後の実際の課税売上げと非課税売上げを反映した課税譲渡等割合を使用するために、実態から乖離する可能性のある事業全体の収支を反映した課税売上割合を使用しない点について、沼田博幸教授は画期的な改正と評価している⁴⁷。

この調整方法は課税売上割合が著しく減少した場合の調整方法と正反対の仕組みであり、この改正では、後から取り戻し課税を行うのではなく、物件取得時の仕入税額控除を認めず、代わりに後からの税額控除を容認するテクニカルな方法であるが、久しぶりのヒット商品であるとの評価もある⁴⁸。

以上のことから、令和 2 年度改正により、販売用賃貸不動産に関しては課税仕入れの用途区分を行う必要がなくなった。また、3 年以内という期間の制限があるが、事後調整により通算課税売上割合に比べ、実態に即した売上実績を用いた割合で仕入税額の調整が可能となった。平成 22 年から始まった賃貸建物を巡る改正は複雑であり、有効な防止策とは言い難かったが、令和 2 年の改正により簡素化され、還付スキームを阻止する一定の効果が認められると言える。

第 3 項 残された問題

令和 2 年度の改正により新設された「居住用賃貸建物」の定義が曖昧であり、外観・構造によって判断すべきか、それとも用途によって判断すべきか、その基準が明確に示されていない。その結果、外観・構造から居住用賃貸建物に該当する建物を購入し、住宅の貸付け用に供しない用途で賃貸している場合でも、仕入税額控除が制限されるケースが生じている。

建物の構造や設備の状況を判断要素とする前に、まずは優先的にその建物の用途を勘案し、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物であれば、居住用賃貸建物に該当しないものとして仕入税額控除を認めるべきであるとの意見もある⁴⁹。

また、居住用賃貸建物の税額調整に関して、課税賃貸用部分として仕入税額控除の対象

⁴⁷ 沼田・前掲注 34、54 頁。

⁴⁸ 熊王・前掲注 10、499 頁。

⁴⁹ 熊王征秀「居住用賃貸建物に対する仕入税額控除の制限～制度創設の経緯とその問題点について～」『研究年報』（大原大学院大学）第 16 号、2022 年、50 頁。

とされた部分が調整期間中に居住賃貸用に転用された場合には、税額調整の対象外となる点について、上杉秀文税理士は疑問を呈している⁵⁰。

さらに、令和2年度改正により、販売用賃貸不動産に関しては課税仕入れの用途区分を行う必要がなくなったが、最高裁判決の判断基準により、今後、居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産は「共通対応分」に区分されるケースが増えるものと思われる。藤谷武史教授が指摘するように、居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産は仕入税額控除の対象となる。そのために、これらの高額特定資産が保有期間の大部分で事業者の非課税取引に使用される場合であっても、初期段階で一時的に課税取引に供されたことにより、課税売上割合に応じた仕入控除税額が認められる事例がある。現行の法律では、「共通対応分」から「非課税売上対応分」へ転用された場合でも、調整対象固定資産に係る仕入税額控除の事後的調整規定が適用されないため、過大な仕入税額控除が与える可能性がある⁵¹。

高額特定資産を取得した場合の仕入税額控除について、さらなる検討が必要であるように思われる。本論文では居住用賃貸建物に焦点を当てて論じているために、検討を省略する。

第3章では、居住用賃貸建物の定義の不明瞭さにより生じた問題点を分析・検討する。

第4節 小括

仕入税額控除制度を不適切に利用し、還付を受ける事例が相次いだために、平成22年度改正から令和6年度改正まで様々な改正が行われた。平成22年度における複雑かつ評価し難い改正案から徐々に簡素化され、還付スキームを封じ込む一定の効果が得られた。

また、販売用賃貸不動産の取得に係る消費税の仕入税額控除の用途区分を巡り、異なる二つの不動産販売会社がほぼ同じ内容の争いで地裁が正反対の判決を下し、最高裁まで争われることで大きな話題となった。

エー・ディー・ワークス事件の地裁判決では、販売用賃貸不動産の賃料収入が販売時の金額設定には考慮されず、保有期間が平均して6~7ヶ月で、賃料収入が販売収入との総和において極めて小さい割合しか占めないことから、副産物に過ぎないと判断し、各課税

⁵⁰ 上杉・前掲注36、39頁。

⁵¹ 藤谷武史「課税仕入れの用途区分の判定方法」『税研』第235号、2024年、74-75頁。

仕入れに係る消費税額は、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れとして、全額が控除対象仕入税額となる判決を下した。

それに対し、高裁及び最高裁では、販売が主眼であっても、賃貸によって生じる賃料収入の中には非課税売上げが含まれることから、将来の課税売上げに加え非課税売上げも見込まれるとして、共通対応分に区分するのが適切であると地裁の判決を覆し、納税者の請求を棄却した。

しかしながら、令和2年度改正により、販売用賃貸不動産に関しては今回の争点となった課税仕入れの用途区分を行う必要がなくなり、3年以内の転用または譲渡を行った場合には、事後調整による取り戻し控除が認められた。それにより、実態から乖離する可能性のある事業全体の収支を反映した課税売上割合を使用せずに、販売用賃貸不動産の課税売上実績を用いた割合で仕入税額の調整が可能となり、画期的な改正であると評価されている。

一方、居住用賃貸建物の定義に不明瞭さが残り、外観・構造による判断か、用途による判断かを条文から明確に読み取ることができない。このために、外観・構造から居住用賃貸建物に該当する建物を購入し、実際には住宅の貸付けの用に供しない用途で賃貸すると、仕入税額控除が制限されるケースが発生している。さらに、居住用賃貸建物の税額調整に関して、課税賃貸用部分として仕入税額控除の対象とされた部分が調整期間中に居住賃貸用に転用された場合、調整税額の対象外となる点にも疑問が残る。

第3章で居住用賃貸建物に関する問題点を明確化し、検討を加える。

第3章 居住用賃貸建物の定義とその問題点

第1節 居住用賃貸建物の定義及び判定基準の不明確性

第1項 居住用賃貸建物の定義

居住用賃貸建物とは、非課税とされ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（附属設備を含む）であり、高額特定資産または調整対象自己建設高額資産に該当するものと定義されている（消法30⑩）。

消費税法基本通達11-7-1によれば、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」は、建物の構造及び設備の状況その他の状況により客観的に判断される。したがって、「建物の外観、構造、設備等」に基づいて判断すると読み取ることができる。居住用賃貸建物に該当しないものとして、当該通達には、次の3つの例が挙げられており、ここに掲げられている例示を「用途」で検討すると次のようになる⁵²。

- ① 建物全体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

店舗等の事業用施設である建物は、事業用として利用することが目的に取得されるため、そもそも住宅の貸付けを目的とするものではないので、居住用賃貸建物に該当しない。

- ② 旅館やホテルなど、旅館業法（昭和23年法律第138号）の定義に規定され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

旅館業法に規定される旅館業に係る施設の貸付けに供される建物も、住宅の貸付けを目的とするものではないので、居住用賃貸建物に該当しない。

- ③ 棚卸資産として取得した建物で、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

販売用マンション等の棚卸資産は、購入者が住宅として使用するが、販売者は住宅として貸し付けるものではないため、居住用賃貸建物に該当しない。

また、消費税法基本通達11-7-2によれば、居住用賃貸建物に該当するかどうかは、原則

⁵² 熊王・前掲注33、71頁。

として、課税仕入れを行った日の状況により判定する。住宅の貸付けの用に供しないことが明らかでない建物については、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なった場合、居住用賃貸建物に該当しないものとすることを認めている。もし、基本通達 11-7-1 の「建物の外観・構造・設備」を基準とする判断だけで足りるのであれば、課税仕入れを行った時点で既に判定可能であるため、あえて本通達を設ける意味はないと考えられる。

このように、居住用賃貸建物の定義に関する条文では、判断基準が不明確であるため、居住用賃貸建物の判定の基礎となる「住宅の貸付け」の定義に焦点を当て、検討を加える。

第2項 住宅の貸付けの定義

消費税法別表第二では、住宅の定義を人の居住の用に供する家屋または家屋のうち人の居住の用に供する部分と規定している。住宅の貸付けは、まず貸付けに係る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ものに限定し、契約により用途が明らかでない場合は、貸付け等の状況で判断する例外を設けている（消法別表2の13、消基通6-13-11）。

さらに、「契約において人の居住の用に供することが明らか」とは、賃貸借契約において居住用として貸し付けられていることが明らかであるものを指す。一般的には、賃貸借契約で「居住用」、「住居用」、「住宅用」等、その建物の用途を居住用に限定している⁵³。

このように、住宅の貸付けに該当するかどうかをまず契約によって判断する。したがって、契約により事務所用など、住宅の貸付けに該当しない事業の用に供することが明らかである場合には、住宅の貸付けから除外される。

また、居住用賃貸建物は、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物と定義されているため、契約等により、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物であるならば、居住用賃貸建物に該当しないことになる。

第3項 居住用賃貸建物の判定基準

第1款 民泊

消費税法基本通達 6-13-4 の注意書きには、「住宅宿泊事業法（平成二十九年法律第六十

⁵³ 船木英人編『図解消費税』大蔵財務協会、令和4年、151頁。

五号) 第二条第三項《定義》に規定する住宅宿泊事業は、旅館業法第二条第一項に規定する旅館業に該当することから、非課税とはならないことに留意する。」と規定されている。

和氣光税理士が指摘するように、民泊事業がその事業に供する施設は住宅に該当するとしても、その施設を利用して行う事業は宿泊サービスに係る事業と認められるから、住宅の貸付けに該当せず、仮に宿泊期間が1か月以上になる場合にも、ホテル等における連泊期間が1月以上になるのと同様に課税対象になる。なお、民泊施設に長期滞在する者との間において、宿泊契約ではなく、賃貸借契約を行った場合にも、その部屋は旅館業法第2条第1項《定義》に規定する旅館業に係る施設に該当し、その施設の貸付けは消費税の課税対象である⁵⁴。

このように、民泊施設の貸付けは課税取引であるので、非課税とされる住宅の貸付けに該当しない。しかし、和氣光税理士の見解によれば、住宅宿泊事業法第3条《届出》の規定に基づき、民泊用建物として使用することについて届出をした建物であっても、その建物の構造等からして、いつでも住宅の貸付けの用に供することができることから「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⁵⁵。

和氣光税理士は、「住宅宿泊事業法」に基づく届出が必要な民泊用建物についてのみ言及している。民泊サービスを行うためには、次に3つの法律のいずれかの基準を満たす必要がある。

- ① 住宅宿泊事業法による住宅宿泊事業の届出を行う場合
- ② 国家戦略特別区域法（平成25年法律第107号）の特区民泊の認定を受ける場合
- ③ 簡易宿泊営業として旅館業法上の許可を受けて実施する場合

これらの法律に基づく手続きはそれぞれ異なるために、民泊を一括りにすることは不適切であると考えられる。それにもかかわらず、『週刊税務通信』によれば、居住用賃貸建物は、非課税とな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であり、その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することが客観的に明らかなものがそれに該当する。また、民泊サービスとは、「住宅（戸建住宅、共同住宅等）の全

⁵⁴ 和氣光「民泊事業で契約期間が1か月以上になるものは住宅の貸付けとして非課税になるか」『週刊税務通信』No.3638、令和3年、37頁。

⁵⁵ 和氣光「居住用賃貸建物等に係る令和2年度改正に関するQ&A」『週刊税務通信』No.3622、2020年、16-17頁。

部または一部を活用して住宅サービスを提供する」ものとし、上記3つの法律のいずれかに基づく届出等をした住宅であっても、建物の構造等から判断すれば、住宅であることに変わりはないために、居住用賃貸建物に該当する⁵⁶。

前述したように、消費税法別表第二第13号では、住宅とは「人の居住の用に供する家屋または家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。」と規定されており、住宅宿泊事業法の住宅の定義は援用されていない⁵⁷。用途や利用状況等を考慮せず、建物の構造等のみに着目して判断することは、実態と乖離した判断により、納税者に控除の時期が遅れる不利益をもたらす可能性がある。

このように、民泊用建物の貸付けは課税取引の対象であり、非課税とされる住宅の貸付けから除外される。しかし、現状では建物の構造等から判断すると住宅であることに変わりなく、また、いつでも居住の用に供することが可能であるため、居住用賃貸建物として取り扱われている。

第2款 社宅

国税庁の質疑応答事例「社宅に係る仕入税額控除」によれば、住宅家賃は非課税であり、社宅や従業員寮も住宅に該当するために、会社が従業員のために住宅を借り上げる借上料や、従業員に社宅や寮を貸し付ける使用料も非課税の住宅家賃に該当する。これにより、社宅や従業員寮の取得費、借上料、維持費などの費用に関する仕入税額控除の取扱いは、従業員から使用料の徴収の有無によって異なる処理となる⁵⁸。

- ① 使用料を徴収する社宅や従業員寮は居住用賃貸建物に該当するので、その取得のための国内の課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象外となる。
- ② 従業員から使用料を徴収せず、無償で貸し付けることがその取得の時点で客観的に明らかな社宅や従業員寮は居住用賃貸建物に該当しないので、その取得費は仕入税額控除の対象となる。この場合の課税仕入れの区分は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

⁵⁶ 「民泊用建物 居住用賃貸建物に該当するも調整規定の対象」『週刊税務通信』No.3637、令和3年、10頁。

⁵⁷ 熊王・前掲注33、74頁。

⁵⁸ 国税庁HP「社宅に係る仕入税額控除」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/10.htm>、2024年5月15日訪問。

消費税の課税の対象は、国内において事業者が事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に限られる。また、課税対象取引であっても、別表第二に掲げるものについては、非課税として消費税を課さないこととしている。したがって、非課税とされる住宅の貸付けについては、結果として、有償取引に限られることとなる。この理由から、確かに無償で貸し付ける社宅は、非課税とされる住宅の貸付けに当てはまらないため、居住用賃貸建物には該当しない。

しかし、社宅は外観や構造から見ても明らかな住宅であり、経営者の方針の変更により容易に使用料を従業員から徴収でき、いつでも居住の用に供することが可能である。民泊用建物は構造で制限される一方、社宅は構造だけでなく他の要素も踏まえて客観的に判断される現状の取扱いは不合理である。

第2節 居住用賃貸建物に関する仕入税額控除の問題点

第1項 即時控除の趣旨に反する問題

第1款 民泊用建物の仕入税額控除

第1目 住宅宿泊事業法による住宅宿泊事業

住宅宿泊事業法は、一般住宅を使った宿泊サービスの適正運営を目的に制定された法律である。民泊営業の実施に当たっては、原則として、旅館業法に基づく許可が必要であるが、住宅宿泊事業法第3条第1項の届出をした者は、旅館業法第3条第1項の規定にかかわらず、住宅宿泊事業を営むことができる。手続きとしては、住宅宿泊事業を営もうとする者は、都道府県知事等に当該事業を営む旨の届出を行う必要がある。また、届出の際、入居者の募集の広告等住宅が居住要件を満たしていることを証明するための書類、住宅の図面等を添付する必要がある。

住宅宿泊事業法に適合した施設は、都市計画法上の住宅専用地域（低層住居専用地域、中高層住居専用地域）で営業ができることが最も大きなメリットである。ただし、周辺住民への悪影響に配慮して営業日数が年間180日以内と制限されている。また、居住といえる使用履歴が一切ない民泊専用の新築投資用マンションは、これには該当しない⁵⁹。

⁵⁹ 国土交通省 HP「民泊制度サポータサイト」

<https://www.mlit.go.jp/kankocho/minpaku/business/host/index.html>、2024年5月15日訪問。

このように、住宅宿泊事業法に基づく届出を提出し、民泊営業を営む場合には、年間 180 日の営業日数の制限がある。180 日を超えた後には、自己使用または他の併用方法として、中長期滞在施設として貸し出すことが一般的である。国土交通省観光庁が出した案内にも、法律上規制のないマンスリーマンションとの併用を推奨している⁶⁰。マンスリーマンションは 1 か月を超える住宅の貸付けに該当するために、非課税取引とされる。

さらに、住宅宿泊事業法に基づく民泊用建物については、居住の実績がまったくない民泊専用の新築投資用マンションは該当しない。これは、自己使用を目的として取得した建物を有効活用することが前提となっているためであり、そのような建物には取得時の仕入税額控除を要する必要性がないと考えられる。

以上の理由から、住宅宿泊事業法に基づく民泊用建物は「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物」に該当するので、居住用賃貸建物に該当し、仕入税額控除が制限される。

第 2 目 国家戦略特別区域法に基づく特区民泊

国家戦略特別区域は、安倍内閣が日本の成長戦略の柱の一つとして掲げたものであり、地域振興と国際競争力の向上を目的とした経済特区を指す。2013 年 6 月に特区の創設が閣議決定され、同年 12 月に国家戦略特別区域法が成立した。特区民泊とは、国家戦略特別区域法に基づいて、旅館業法の除外特例を受けた営業形態による民泊という。特区民泊は都道府県の認定を受けることにより、旅館業法の適用から除外され、一般住宅を用いた宿泊サービスの提供が可能となる⁶¹。

内閣総理大臣の認定を受け、国家戦略特別区域に指定されているのは東京圏（東京都、神奈川県、千葉県成田市、千葉県千葉市）、関西圏（大阪府、兵庫県、京都府）、宮城県仙台市、秋田県仙北市、新潟県新潟市、愛知県、兵庫県養父市、広島県、愛媛県今治市、福岡県福岡市、福岡県北九州市、沖縄県である。国家戦略特別区域であれば特区民泊ができるという訳ではなく、特区民泊条例を制定している自治体に限り、特区民泊が可能である

⁶⁰ 国土交通省 HP「住宅宿泊事業（民泊）を始める方へ」

<https://www.mlit.go.jp/kankocho/minpaku/content/001485703.pdf>、2024 年 5 月 15 日訪問。

⁶¹ 内閣府 HP「旅館業法の特例について」<https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/tocminpaku.html>、2024 年 5 月 15 日訪問。

⁶²。現在、国家戦略特別区域の中で特区民泊が可能な区域は、東京都大田区、大阪府、大阪市、大阪府八尾市、大阪府寝屋川市、福岡県北九州市、新潟県新潟市、千葉県千葉市の 8 地域に限られる ⁶³。

また、特区民泊の実施可能な用途地域は各自治体の条例の定めによるため、一律ではない。旅館業が可能な用途地域を基に、それぞれの自治体の政策目標を反映した指定になっている ⁶⁴。例えば、東京都大田区と大阪市はホテル等が建築可能な商業地域等の中心エリアを実施地域に指定し、特区民泊の活用により都市部におけるホテル等の宿泊施設不足の解消を目指している。これに対して、北九州市と新潟市はホテル等を建築できない低層住居専用地域や市街化調整区域といった郊外エリアを実施地域に指定し、郊外・田園部における空き家等の活用による地方都市の観光及び地域の振興を目指している ⁶⁵。一部の自治体別の特区民泊の用途地域は、表 3-1 に示されている。

表 3-1 一部の自治体別の特区民泊の用途地域

自治体	用途地域	住居専用地域	第一種低層住居専用地域	第二種低層住居専用地域	第一種中高層住居専用地域	第二種中高層住居専用地域	第一種住居地域	第二種住居地域	準住居地域	近隣商業地域	商業地域	準工業地域	工業地域	工業専用地域	無指定	市街化調整区域
特区民泊	大田区						▲	○	○	○	○	○				
	大阪市						▲	○	○	○	○	○				
	北九州市	○	○													○
	新潟市															○
ホテル、旅館、簡易宿所							▲	○	○	○	○	○			○	

○：特区民泊／旅館業が可能な用途地域 ▲：3,000㎡以下のものに限る

出所：日本橋くるみ行政書士事務所 ⁶⁶。

⁶² 「国家戦略特区とは？合法民泊「特区民泊」について」 <https://vacation-stay.jp/contents/host/minpaku/minpaku-law/post-2535/>、2024 年 5 月 19 日訪問。

⁶³ 「特区民泊の動き 実績（令和 6 年 2 月 29 日時点）」
https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/pdf/shiryou_tocminpaku_jisseki.pdf、2024 年 5 月 19 日訪問。

⁶⁴ 「特区民泊とは | 大阪市の特区民泊を全解説します！」
<https://minpaku.yokozeki.net/tokku-minpaku/>、2024 年 5 月 20 日訪問。

⁶⁵ 石井くるみ「特区民泊の解説（後編）」 https://www.retpc.jp/wp-content/uploads/2017/12/pdf/Forum_17_11_10.pdf、2024 年 5 月 20 日訪問。

⁶⁶ 石井・前掲注 65、2024 年 5 月 20 日訪問。

表 3-1 が示す通り、特区民泊の用途地域は「ホテル、旅館、簡易宿所」の用途地域と重なっている場所が多いことが分かる。

特区民泊では、最低宿泊日数が 2 泊 3 日以上と定められている。外国人旅行客の長期滞在による地域経済の活性化を目的としているために、1 泊での利用は認められていない。また、年間の営業日数に制限がないことが大きな特徴である。宿泊施設が国家戦略特別区域法に規定する該当地域に所在する場合、認定申請を検討することが有利である⁶⁷。

このように、国家戦略特別区域法に基づく特区民泊では年間の営業日数に制限がないために、住宅宿泊事業法に基づく民泊営業と異なり、住宅の貸付けによる非課税売上げは想定されない。課税売上げしか発生しない民泊用建物を居住用賃貸建物に区分し、仕入税額控除を制限することは、即時控除の趣旨に反する。

渡辺章税理士が主張するように、居住用賃貸建物に該当するかどうかを判断する上で重要なのは、実態を客観的に判断することであり、構造だけを判断基準とすると、かえってその実態と乖離してしまうために、構造や他の要素も踏まえて、客観性があるかどうかを考えるべきである。民泊営業は許可を受けるなど、民泊用に取得したことが客観的に明らかであれば、その建物については居住用賃貸建物に該当しないという取扱いが良い⁶⁸。

また、上杉秀文税理士の見解によれば、民泊の用に供する建物の課税賃貸割合はほぼ 100% であり、第三年度において全額税額調整の対象となる場合が多いために、民泊の許可等の客観的事実を基に居住用賃貸建物以外の建物として取り扱うべきである⁶⁹。

私見としては、住宅宿泊事業法に基づく民泊営業では、180 日を超えて営業することが制度上制限されており、180 日を超える期間はマンスリーマンションなどの併用が国土交通省観光庁によって推奨され、よく用いられる手法となっているので、課税売上割合がそれほど高くない可能性も十分に考えられる。

前述のように、国家戦略特別区域法に基づく民泊用建物は年間の営業日数の制限がなく、旅館業が可能な用途地域を基に、各自治体の政策目的に合わせて承認申請できる地域を限定している。以上の点を総合的に考えると、国家戦略特別区域法に基づく民泊用建物は客

⁶⁷ 内閣府 HP「国家戦略特別区域法施行令の一部を改正する政令の概要」

https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/pdf/shiryuu_tocminpaku.pdf、2024 年 5 月 15 日訪問。

⁶⁸ 渡辺章「居住用賃貸建物に係る控除対象外消費税額等の取扱い」『税務 QA』2022 年 1 月号、71 頁。

⁶⁹ 上杉・前掲注 36、30 頁。

観的な事実により、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物であるため、居住用賃貸建物に該当せず、仕入税額控除を認めるべきであると考えられる。

第3目 旅館業法上の許可を受けた簡易宿泊営業

旅館業は「施設を設け、宿泊料を受けて、人を宿泊させる営業」と定義され、「宿泊」とは「寝具を使用して施設を利用すること」とされている（旅館業法2②・⑤）。旅館業を経営する場合には、旅館業法に基づく営業許可が必要である。

住宅を利用して有償で繰り返し宿泊所として提供する民泊は、基本的に旅館業に当たり、旅館業法に基づく許可が必要となる。民泊を行う際、住宅宿泊事業の届出を行わない場合、簡易宿所営業での許可取得が一般的である⁷⁰。

また、年間の営業日数による制限がないが、第一・二種住居地域、準住居地域、近隣商業地域、商業地域と準工業地域にしか許可の申請ができず、立地の制限が厳しい。さらに、建築基準法に規定する主要用途にも制限があり、居宅や共同住宅として建てられた建物で民泊として使用したい場合は、「建築確認申請」による用途変更の手続きが必要であるが、床面積が200㎡以下の場合にはその必要がない⁷¹。

旅館業法第2条第1項《定義》によれば、旅館業とは旅館・ホテル営業、簡易宿所営業及び下宿営業をいう。したがって、旅館業法に基づいて簡易宿所営業で許可を得た民泊用建物は消費税法基本通達11-7-1「(2) 旅館又はホテルなど、旅館業法第二条第一項《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」に該当すると考えられる。

前述のように、旅館業法に基づく民泊用建物は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、仕入税額控除を認めるべきである。民泊営業を法律別に現状を比較すると、表3-2のようになり、居住用賃貸建物の該当性及び仕入税額控除の制限の有無（私見）に関して法律別に比較すると、表3-3のようになる。

⁷⁰ 厚生労働省 HP 「民泊サービスと旅館業法に関するQ&A」

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000111008.html>、2024年5月15日訪問。

⁷¹ 民泊総合研究 HP 「【徹底比較】民泊新法（住宅宿泊事業法）と旅館業法の違い7選！おすすめな人の特徴を紹介」<https://minpaku.algoren.co.jp/shipou-ryokangyou-chigai/>、2024年5月15日訪問。

表 3-2 民泊営業の現状の比較

項 目	住宅宿泊事業法	国家戦略特別区域法	旅館業法
許認可	届 出	承認	許可
日数の制限	180 日	なし	なし
建築基準法上の主 要な用途	一戸建ての住宅・共同住宅・ 寄宿舍・長屋	一戸建ての住宅・共同 住宅・寄宿舍・長屋	ホテルまたは旅館
許可が可能な用途 地域	<ul style="list-style-type: none"> ・第一種低層住居専用地域 ・第二種低層住居専用地域 ・第一種中高層住居専用地域 ・第二種中高層住居専用地域 ・第一種住居地域 ・第二種住居地域 ・準住居地域 ・田園住居地域 ・近隣商業地域 ・商業地域 ・準工業地域 ・工業地域 	<ul style="list-style-type: none"> ・第一種低層住居専用 地域 ・第二種低層住居専用 地域 ・第一種住居地域 ・第二種住居地域 ・準住居地域 ・近隣商業地域 ・商業地域 ・準工業地域 ・市街化調整区域 (注) 各自自治体の条 例に基づく	<ul style="list-style-type: none"> ・第一種住居地域 (3000 m²以下) ・第二種住居地域 ・準住居地域 ・近隣商業地域 ・商業地域 ・準工業地域
申請可能な地域の 指定	なし	<ul style="list-style-type: none"> ・東京都大田区 ・千葉県千葉市 ・新潟県新潟市 ・福岡県北九州市 ・大阪府 ・大阪府大阪市 ・大阪府八尾市 ・大阪府寝屋川市 	なし
居住用賃貸建物の 該当性 (現状)	該当する	該当する	該当する

仕入税額控除の制限（現状）	制限あり	制限あり	制限あり
---------------	------	------	------

出所：民泊総合研究 HP を参考に筆者作成⁷²。

表 3-3 民泊営業における居住用賃貸建物の該当性（私見）

項 目	住宅宿泊事業法	国家戦略特別区域法	旅館業法
居住用賃貸建物の該当性	該当する	該当しない	該当しない
理 由	年間 180 日の営業日数の制限があり、住宅の貸付けも想定されるため、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外が明らかな建物に該当する。	年間の営業日数の制限がなく、旅館業が可能な用途地域を基に、各自治体の政策目標に合わせて承認申請できる地域を限定しているために、客観的な事実により、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物に該当する。	消費税法基本通達 11-7-1 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に該当する。
仕入税額控除の制限	制限あり	制限なし	制限なし

出所：筆者作成。

第 2 款 事務所用賃貸建物等の仕入税額控除

住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物に、「事務所用として賃貸」される例が挙げられている。マンションやアパートのような住宅を事務所用として賃貸する予定であっても、これらが居住用賃貸建物に該当するかについて、たとえ事務所用として賃貸する予定の建物であっても、建物の構造や設備の状況などから住宅としての利用が客観的に否定されない限り、それは居住用賃貸建物に該当するという意見がある⁷³。

⁷² 民泊総合研究 HP <https://minpaku.algoren.co.jp/new-post/>、2024 年 5 月 15 日訪問。

⁷³ 金井恵美子「これからの消費税実務の道しるべ＜第 52 回＞令和 2 年度改正⑥～居住用賃貸建物 Q&A③～改正編」『週刊税務通信』No.3645、2021 年、18 頁。

一方、前述したように、熊王征秀教授の見解によると、建物の用途を優先し、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかであれば、居住用賃貸建物には該当しないものとして、仕入税額控除を認めるべきである⁷⁴。

この点、『令和6年版消費税法基本通達逐条解説』では、次のように解説されている⁷⁵。

「構造及び設備の状況に照らして『住宅』に該当する建物であったとしても、当該建物の取得時において、当該建物に係る契約等の状況から住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかな場合も考えられる。…中略…更に、その構造及び設備の状況に照らして『住宅』に該当する建物であっても、自己が事務所用として使用することがその建物の取得時点で契約書その他の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。」

この解説によれば、契約等の状況によって住宅の貸付けに該当しないケースも考えられるとしているが、当該解説は自己使用の事務所についてのみ説明していることに違和感がある。そもそも、自己使用のために取得する事務所は、住宅の貸付けの用に供する居住用賃貸建物の定義から外れるために、例示の必要性はないものと思われる。しかしながら、6年ぶりに改訂された今回の通達解説では、「居住用賃貸建物について、契約等の状況によって判断する必要性」が示された点は、注目に値する大きな意義があると考えられる。

さらに、消費税法基本通達 11-7-2 によると、取得時に用途未定の建物であっても、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することができる。

つまり、当該課税期間の末日までに、当該事務所用賃貸建物等全体を事務所として賃貸することが契約により確定した場合、または、事務所として賃貸した場合、当該事務所用賃貸建物等は客観的に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から除外され、居住用賃貸建物の要件に該当しないと考えられる。それにより、取得に要した課税仕入れに係る消費税額が控除できるため、仕入税額控除制度における即時控除の趣旨に合致する。

⁷⁴ 熊王・前掲注 49、50 頁。

⁷⁵ 末安直貴編『令和6年版消費税法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、令和6年、701-703 頁。

第2項 過大控除の可能性

第1款 社宅使用料の徴収による過大控除の可能性

前述したように、国税庁の質疑応答事例によると、無償で従業員に社宅を貸し付けることが取得時点で客観的に明らかなである場合には、当該社宅は居住用賃貸建物に該当せず、その取得費は仕入税額控除の対象となる。この場合における課税仕入れの区分は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

社宅の取得費用が税抜金額1,000万円以上である場合には、高額特定資産に該当し、調整対象固定資産にも該当する。課税仕入れを行った課税期間の翌課税期間以後に従業員から家賃を徴収することとした場合には、本来、控除すべきでない仕入れに係る消費税額は、調整対象固定資産の税額調整によって取戻し可能であるかどうかについて、下記のようなケースを想定して検証する必要がある。

【ケース1】課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものとして仕入税額控除を受けた場合

① 課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の調整⁷⁶

課税仕入れを行った課税期間において、課税資産の譲渡等に要するものその他の資産に要するものに共通して要する課税仕入れ等の税額として、比例配分法により仕入れに係る消費税額を控除している。そもそも課税業務用調整対象固定資産に該当しないために、翌事業年度以後に非課税業務用に転用しても、調整対象固定資産の転用調整が適用されない。

⁷⁶ 事業者が、国内において調整対象固定資産の課税仕入れ等を行い、かつ、当該課税仕入れ等の税額につき個別対応方式により課税資産の譲渡等にのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算した場合において、当該事業者が当該調整対象固定資産を当該課税仕入れ等の日から3年以内にその他の資産の譲渡等に係る業務の用に供したときは、当該業務の用に供した日が次の各号に掲げる期間のいずれに属するかに応じ当該各号に定める消費税額を同日の属する課税期間における仕入れに係る消費税額から控除する。この場合において、当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす(消法34①)。

- 一、調整対象固定資産の課税仕入れ等の日からこれらの日以後1年を経過する日までの期間調整対象税額に相当する消費税額。
- 二、一に掲げる期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間調整対象税額の3分の2に相当する消費税額。
- 三、二に掲げる期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間の調整対象税額の3分の1に相当する消費税額。

② 課税売上割合が著しく変動した場合の調整

社宅を第3年度の課税期間の末日までに保有し、かつ、第3年度の課税期間の通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少した場合にのみ、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象となる。

また、国税庁の質疑応答事例では、社宅に係る取得費用は課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するとされている。しかしながら、例えば、金型の製造工場の作業員が夜勤のために、仮眠するために取得した工場に隣接している宿舍で、作業員に無料で利用させている場合は、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当すると考えられる⁷⁷。この場合には、①課税仕入れを行った課税期間の課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合が95%以上である場合と、②課税売上高が5億円を超える場合または課税売上割合が95%未満である場合とに分けて考える必要がある。

【ケース2】課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等の税額として仕入税額控除を受けた場合

① 課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合が95%以上である場合

課税仕入れ等の税額が全額控除され、比例配分法により仕入れに係る消費税額を計算しているために、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用されない。

また、当該建物を第3年度の課税期間の末日までに保有し、かつ、第3年度の課税期間の通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少した場合のみに、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象となる。

② 課税売上高が5億円を超える場合または課税売上割合が95%未満である場合

課税仕入れを行った課税期間において、個別対応方式により、課税資産の譲渡等にのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しているために、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定は適用されない。

また、課税仕入れを行った課税期間において、個別対応方式により、課税資産の譲渡等にのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しているために、翌課税期間以後に非課税業務用へ転用した場合には、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用される。

⁷⁷ 熊王征秀『消費税の納税義務者と仕入税額控除〔改訂版〕』税務経理協会、平成26年、200頁。

前述のように、ケース 1②とケース 2①は、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象となる。しかし、社宅は企業の福利厚生の一環として導入される制度であり、社宅家賃収入は周辺の相場より安く設定されていることが想定される。また、国税庁の質疑応答事例では、給与課税されない社宅の賃貸料相当額の計算式を掲載し、建物の固定資産税の課税標準額を基準としている⁷⁸。

このように、土地の売却などの非課税収入がなく、非課税売上げが預金利息と従業員から徴収した社宅使用料収入程度しかないような場合には、第3年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少することは考えにくい。したがって、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定の適用可能性が極めて低いと想定できる。

以上の点を踏まえ、社宅を購入し、従業員から家賃を徴収しない場合には、居住用賃貸建物に該当しないので、取得した課税期間において仕入税額控除ができることとなる。ただし、翌課税期間以後に従業員から家賃を徴収した場合には、現状の制度では、実質ケース 2②のみ調整対象になると考えられる。したがって、仕入れ時に過大に控除した仕入れに係る消費税額を取り戻すことは困難である。

第2款 住宅の貸付けへの用途変更による過大控除の可能性

第1目 棚卸資産に該当する高額特定資産から住宅の貸付けへの用途変更

販売用マンションを購入し、購入時に所有している間に住宅の貸付けの用に供する予定がない場合には、消費税法基本通達 11-7-1 により居住用賃貸建物に該当せず、取得課税期間において仕入税額控除が適用される。

しかし、販売が思うようにいかず、売れ残り部分を居住用として賃貸の用に供すること

⁷⁸ 使用人に対して社宅や寮などを貸与する場合には、使用人から1か月当たり一定額の家賃（賃貸料相当額の50パーセント以上）を受け取っていれば給与として課税されない。貸料相当額とは、次の(1)から(3)の合計額をいう。

(1) (その年度の建物の固定資産税の課税標準額) × 0.2 パーセント

(2) 12 円 × (その建物の総床面積 (平方メートル) / 3.3 (平方メートル))

(3) (その年度の敷地の固定資産税の課税標準額) × 0.22 パーセント

国税庁 HP 「No.2597 使用人に社宅や寮などを貸したとき」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2597.htm>、2024 年 5 月 15 日訪問。

とした場合には、本来、控除すべきでない部分の仕入れに係る消費税額を調整対象固定資産の税額調整によって、取り戻せるかどうかを検証する必要がある。

投資用マンションは税抜金額が1,000万円以上であれば、高額特定資産に該当するが、販売用資産は棚卸資産に該当するので、調整対象固定資産には該当しない。したがって、課税売上割合が著しく変動した場合及び課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用されない。

また、販売用に取得したマンションの一部を販売困難のために居住賃貸用に転用することにしても、居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の仕入れに係る消費税額の調整対象とはならない⁷⁹。

このように、棚卸資産に該当する高額特定資産を住宅の貸付けの用へ用途変更した場合には、現状の制度では、仕入れ時に過大に控除した仕入れに係る消費税額を取り戻すことは困難である。

第2目 事務所用賃貸建物等から住宅の貸付けへの用途変更

仕入税額控除の規定の適用を受けた民泊用建物（住宅宿泊事業法に基づくものを除く）または契約など客観的な判断により居住用賃貸建物から除外され、仕入税額控除の規定を受けた事務所用賃貸建物等をその翌課税期間以後において、住宅の貸付けへ用途変更を行った場合、本来控除すべきではない仕入れに係る消費税額を調整対象固定資産の税額調整によって、取り戻せるかどうかを検証する必要がある。

① 課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合が95%以上である場合

課税仕入れ等の税額が全額控除され、比例配分法により仕入れに係る消費税額を計算しているので、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用されない。

また、当該建物を第3年度の課税期間の末日までに保有し、かつ、第3年度の課税期間の通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少した場合のみに、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象となる。

② 課税売上高が5億円を超える場合または課税売上割合が95%未満である場合

（イ）事務所用賃貸建物等の全部を住宅の貸付けへ用途変更した場合

⁷⁹ 上杉・前掲注36、36頁。

課税仕入れを行った課税期間において、個別対応方式により、課税資産の譲渡等によりのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しているため、課税売上割合が著しく変動した場合における調整規定は適用されない。

また、課税仕入れを行った課税期間において、個別対応方式により、課税資産の譲渡等によりのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しているため、翌課税期間以後に非課税業務用へ転用した場合には、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用される。

(ロ) 事務所用賃貸建物等の一部を住宅の貸付けへ用途変更した場合

課税仕入れを行った課税期間において、個別対応方式により、課税資産の譲渡等によりのみ要するものとして仕入れに係る消費税額を計算しているため、課税売上割合が著しく変動した場合における調整規定は適用されない。

また、課税資産の譲渡等によりのみ要するものから課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに転用するために、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定も適用されないことになる。

このように、事務所用賃貸建物等から住宅の貸付けへ用途変更を行う場合、課税売上高が 5 億円を超える場合または課税売上割合が 95%未満の場合には、建物全体を住宅の貸付けへの用途変更したときのみ転用の調整規定が適用されることになる。また、課税売上高が 5 億円以下であり、かつ、課税売上割合が 95%以上である場合には、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象となるが、社宅と同様の理由により、土地の売却ではないため、賃貸収入による非課税売上げのみで、第 3 年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に対して著しく減少することは考えにくい。

以上のことから、現状の法律ではこれらの問題の解決が困難である。

第 3 項 合理的に区分した居住用賃貸建物における仕入税額控除の適用の有無

消費税法施行令第 50 条第 2 項によると、消費税法別表第二第 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部分がある居住用賃貸建物について同項の規定の適用を受けることとなる事業者が、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とに合理的に区分しているときは、当該居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額についてのみ、法第 30 条第 10 項の規定を適用する。

その適用例として、次の二つの事例を比較・検討する。

【事例1】甲社は、10戸からなる賃貸マンション（取得価額2億円）を建設した。予約段階で、①事務所に2戸（1号及び2号）、②住宅用に5戸（3号～7号）の契約が確定しており、残りの3戸（8号～10号）は課税仕入れの段階で未契約であったが、その課税期間中に1戸（8号）が事務所用として契約された。この場合、居住用賃貸部分と課税賃貸部分の区分はどのように判断されるのであろうか。

事例1について、上杉秀文税理士の見解によれば、居住用賃貸部分がある建物は居住用賃貸建物に該当し、居住用賃貸部分と課税賃貸部分が合理的に区分されている場合、課税賃貸部分の課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象となる。つまり、事務所用として契約された部分（1号・2号及び8号）は、課税賃貸用の課税仕入れに該当し、仕入税額控除の対象となる。一方、住宅用に契約した部分（3号～7号）及び未契約の部分（9号・10号）は、居住用賃貸建物に該当し、仕入税額控除の対象外となる⁸⁰。

【事例2】法人Bは、一棟の建物に4室の部屋を建築予定であり、全室が居住用の仕様となっている。4室のうち3室は居住用として賃貸するために、仕入税額控除はできないと考えられるが、1室は自社の事務所として使用する予定である。ただし、この1室についても将来的に居住用として貸し出す可能性がある。この場合、法人Bが事務所として使用する1室分について、面積按分により仕入税額控除の対象として適用してよいであろうか。

事例2について、和氣光税理士の見解によれば、住宅として貸し付けられる3室が居住用賃貸建物に該当することは明らかであり、法人Bが事務所用に使用する1部屋も住宅としての仕様となっているため、将来的に住宅として貸し出される可能性があると考えられる。そのため、住宅の貸付けの用に供されない建物には該当せず、居住用賃貸建物として仕入税額控除を認めない⁸¹。

事例1と事例2を比較すると、どちらも賃貸建物の仕様となっており、面積按分による区分が可能である。事例1の場合、賃貸契約を結んでおり、賃貸契約書や賃貸による課税売上げなど、課税賃貸用に供した証明が多岐にわたる。一方、事例2は法人の自己使用の事務所であるため、事例1と比較すると立証が難しい。また、仕様が居住用となっている

⁸⁰ 上杉・前掲注36、32-33頁。

⁸¹ 和氣光「税務相談 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」『週刊税務通信』No.3814、2024年、33頁。

ため、将来どの時点で住宅の貸付けの用に供されるかが不明であり、過大控除を防ぐために、最初から制限することは、「居住用賃貸建物の立法趣旨」に合致するように思えなくもない。

すでに述べたとおり、『令和6年版消費税法基本通達逐条解説』によれば、取得時点において契約書その他の書類等から客観的に「自己が事務所として使用すること」が明らかな場合には、その建物は居住用賃貸建物に該当しないとされている。一方、事例2のように、一棟の建物のうち1室のみを事務所として使用している場合には、居住用賃貸建物に当たるか否かを建物単位で判断するため、当該建物は居住用賃貸建物に該当することになる。しかしながら、消費税法施行令50条の2では、居住用賃貸建物を「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分」と「居住用賃貸部分」に区分することについて、建物の構造及び設備の状況その他の状況により合理的に区分することを認めている。ここに規定する「その他の状況」には、当該建物の用途が含まれているものと解釈するのが妥当である。

この点を踏まえると、自己が事務所用として使用している1室が合理的に区分できる場合には、その部分を「居住用賃貸部分」以外の部分として扱い、仕入時に仕入税額控除を認めるべきである。その理由としては、まず、上記の逐条解説との整合性を確保できること、さらに、自己使用の事務所は課税売上げが生じないため、第3年度における調整規定が適用されず、仕入時点で仕入税額控除を認めない場合には、過剰な制限となり不合理な取扱いとなる恐れがあることが挙げられる。

ただし、3年以内に当該自己使用の事務所部分が居住の用に供した場合、結果的に過大な仕入税額控除が生じることになるが、現行法にはそれを減算調整する規定が存在しない。したがって、この点については検討する必要があると考えられる。

第4章では、立法論により解決策を検討・提案する。

第3節 小括

この章では、まず、居住用賃貸建物の定義について、民泊用建物と社宅の居住用賃貸建物としての該当性について比較し、検討を加えた。

民泊用建物の貸付けは課税取引であり、非課税とされる住宅の貸付けから除外されるが、建物の構造等から判断すると住宅であることに変わりなく、いつでも居住の用に供するこ

とが可能であるために、居住用賃貸建物として取り扱われている。一方、非課税とされる住宅の貸付けは有償取引に限られる。無償で貸し付ける社宅は、非課税とされる住宅の貸付けに当てはまらないために、居住用賃貸建物には該当しない。このように、民泊用建物は構造で制限される一方で、社宅は構造だけでなく他の要素も踏まえて客観的に判断される。要するに、居住用賃貸建物の定義が曖昧であり、判断基準に統一性がないと言える。

次に、居住用賃貸建物の定義が不明確であるために、本来、即時控除の趣旨から仕入税額控除を認めるべきものまで過剰に制限されるケースが生じている。民泊用建物や事務所用賃貸建物等が居住用賃貸建物に該当するかどうか、仕入税額控除の適切性の検討を試みた。

民泊を行うためには、3つの法律のいずれかの基準を満たす必要がある。それぞれの法律に基づく手続きが異なるので、民泊を一括りにすることは不適切であり、法律別に居住用賃貸建物の該当性を判断する必要がある。

① 住宅宿泊事業法による住宅宿泊事業の届出を行う場合

【私 見】居住用賃貸建物に該当し、仕入税額控除が制限されるべきである。

【理 由】年間180日の営業日数の制限があり、住宅の貸付けも想定されるため、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する。

② 国家戦略特別区域法の特区分泊の認定を受ける場合

【私 見】居住用賃貸建物に該当しないため、仕入税額控除が制限されるべきではない。

【理 由】年間の営業日数の制限がなく、旅館業が可能な用途地域を基に、各自治体の政策目標に合わせて承認申請できる地域を限定しているため、客観的な事実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に該当する。

③ 簡易宿泊営業として旅館業法上の許可を受けて実施する場合

【私 見】居住用賃貸建物に該当しないため、仕入税額控除が制限されるべきではない。

【理 由】消費税法基本通達11-7-1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に該当する。

居住用賃貸建物への該当性について、「外観・構造」により判断する場合と「用途」により判断する場合で異なる結果となる可能性のある事務所用賃貸建物等は、優先的な判断基準が不明確である。そのために、即時控除の趣旨に沿って本来認められるべき仕入税額控除が過剰に制限されるケースが想定される。住宅の貸付けの定義に着目すると、まず契約

により住宅の貸付けの用に供するかどうかを判断し、契約により用途が明らかでない場合には、実態による判断を課せられる。したがって、「当該課税期間の末日までに、当該建物全体を事務所として賃貸することが契約により確定した場合、または、事務所として賃貸した場合」の要件を満たせば、当該事務所用賃貸建物等は客観的に「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」から除外され、居住用賃貸建物に該当しないと考えられる。

さらに、仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物を課税賃貸用に転用した場合や譲渡した場合には、税額調整の規定が設けられている。しかし、居住用賃貸建物と判断されずに、課税仕入れを行った課税期間において、仕入税額控除の適用を受けた建物が調整期間中に住宅の貸付けへ用途変更された場合における税額調整の規定が設けられていない。そこで、調整対象固定資産の税額調整の規定により、仕入時の過大控除を取り戻せるか検討を試みた。

① 社宅の過大税額控除の調整可能性

まず、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定を検討する必要がある。この場合、課税仕入れを行った課税期間において課税資産の譲渡等とその他資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額として仕入税額控除を受けたこと、若しくは、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の税額として仕入税額控除を受けたことが前提条件（適用可能な調整規定の適用要件を除く、以下同じ）となる（課税売上高が 5 億円以下であり、かつ、課税売上割合が 95%以上である課税期間に限る）。

次に、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定を検討する必要がある。この場合、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の税額として仕入税額控除の規定を適用したことが前提条件となる（課税売上高が 5 億円を超える場合または課税売上割合が 95%未満である課税期間に限る）。

② 高額特定資産である棚卸資産の過大税額控除の調整可能性

現行法による税額調整の適用がない。

③ 事務所用賃貸建物等の過大税額控除の調整可能性

まず、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定を検討する必要がある。この場合、課税仕入れを行った課税期間の課税売上高が 5 億円以下であり、かつ、課税売上割合が 95%以上であることが前提条件となる。

次に、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定を検討する必要がある。この場合、課税仕入れを行った課税期間の課税売上高が5億円を超える場合または課税売上割合が95%未満である場合、かつ、事務所用賃貸建物等の全部を住宅の貸付けの用へ転用したことが前提条件となる。

このように、調整対象固定資産の税額調整の規定を適用するためには、極めて限定された前提条件を充たすことが必要であり、かつ、土地の売却収入のような課税売上割合を著しく変動させる要素がない限り、課税売上割合が著しく変動した場合における調整規定も適用される可能性は極めて低い。以上の点を踏まえ、現状の規定では仕入時に過大に控除した仕入れに係る消費税額を取り戻すことは困難である。

最後に、合理的に区分された居住用賃貸建物における仕入税額控除の適用について、二つの事例を比較・検討した。その結果、消費税法施行令 50 条の 2 に規定する「そのたの状況」には、契約書その他の書類等から客観的に「自己が事務所として使用すること」が明らかな場合も含まれると解釈し、「居住用賃貸部分」以外の部分として仕入時点で仕入税額控除を認めるべきである。ただし、3 年以内に当該部分を住宅の貸付けの用に供した場合には、過大となった仕入れに係る消費税額を減算調整する必要があるが、現行法にはそのような規定が存在しない。

これらの問題を解決するために、第4章では立法論の観点から解決策を検討・提案する。

第4章 実現可能な解決方法の検討

第1節 居住用賃貸建物の範囲の適正化

第1項 民泊用建物における過剰制限の防止規定の創設

前章で確認したように、民泊はどの法律に基づく手続きを行っても、課税取引に該当する（消基本通 6-13-4）。一方、住宅宿泊事業法に基づく届出による民泊のみ、年間の営業日数に制限が設けられており、その他の併用方法として国土交通省観光庁がマンスリーマンションを推奨している。したがって、住宅宿泊事業法に基づく民泊には、住宅の貸付けによる非課税売上げが生じる可能性がある。

住宅宿泊事業法に基づく手続きは「届出」であるが、国家戦略特別区域法に基づく場合には「承認」、旅館業法に基づく場合には「許可」という、より厳しい審査と手続きが求められている。国家戦略特別区域法に基づく場合には、旅館業が可能な用途地域に基づいて、各自治体の政策目標により限定した地域しか承認申請が認められず、現在、8 地域のみ申請を受け付けることとしている。また、旅館業法に基づく場合には、さらに用途地域が厳しく限定されている。

前述の理由から、3 つの異なる法律に基づき手続を行った民泊を一括りにして、居住用賃貸建物の該当性を判断することは不適切であると考えられる。

国家戦略特別区域法の特区分泊には、年間の営業日数の制限がなく、旅館業が可能な用途地域に基づいて、自治体の政策目標に合わせて承認申請できる地域を限定している。したがって、客観的事実により、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物である。また、簡易宿泊営業として旅館業法上の許可を受けた民泊用建物は、消費税法基本通達 11-7-1 に規定する旅館業に係る施設の貸付けの用に供することが明らかな建物である。これらの理由により、いずれも居住用賃貸建物の該当しないと考えられる。

さらに、国税庁の質疑応答事例で「居住用賃貸建物を取得後一定期間内に民泊サービスの用に供した場合⁸²」の事例が紹介されているが、民泊サービスに関する説明文に、括弧

⁸² 国税庁 HP「居住用賃貸建物を取得後一定期間内に民泊サービスの用に供した場合」

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/22.htm>、2024 年 5 月 19 日訪問

書きで「住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業」という前提条件がある⁸³。このことから、国税庁も居住用賃貸建物の該当するのは住宅宿泊事業法に規定する住宅宿泊事業のみと主張しているように読み取ることもできる。この判断指針をはっきり示すためには、消費税法基本通達にその旨を明記すべきであると考えられる。

以上のことを踏まえ、民泊用建物に関する過剰制限の解決方法として、通達の修正案を以下のように提案する（下線部分が追加箇所である）。

【消費税法基本通達】における修正案

11-7-1 住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物の範囲

居住用賃貸建物は、住宅の貸付け（法別表第二第13号《住宅の貸付け》に掲げる住宅の貸付けをいう。以下この節において同じ。）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。以下この節において同じ。）以外の建物であることが要件となるが、「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。

(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) 旅館またはホテルなど、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

(注) 民泊用建物（住宅宿泊事業法に基づくものを除く）は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に該当することに留意する。

(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

このように、注意書きを追加し、居住用賃貸建物の該当性を具体化することによって、用途に基づく判定が一層明確になり、外観や構造に基づく判断の誤りを防ぐことができる。

⁸³ 国税庁 HP「居住用賃貸建物を取得後一定期間内に民泊サービスの用に供した場合」

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/22.htm>、2024年5月19日訪問

第2項 事務所用賃貸建物等における過剰制限の防止規定の創設

事務所用賃貸建物等が居住用賃貸建物に該当するかどうかについて、法律による明示がない。しかし、居住用賃貸建物の定義が不明確であるために、「外観・構造」により判断する場合と「用途」により判断する場合で異なる結果が生じる可能性がある事務所用賃貸建物等は、実務の現場で混乱をもたらす原因となる。

課税の累積排除の観点からも、消費税法に係る即時控除の原則からも、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の税額については、取得に係る課税期間に控除すべきである。したがって、「賃貸人と賃借人の契約または貸付けの状況」により住宅の貸付けの用に供しないことが判断できる場合、または「課税期間の末日までに事務所として契約が確定もしくは事務所として賃貸した場合」を具体的に例示し、それらについては居住用賃貸建物に該当しないものとして仕入税額控除を認めるべきであると考えられる。

以上のことを踏まえ、事務所用賃貸建物等に関する過剰制限の解決方法として、通達の修正案を以下のように提案する（下線部分が追加箇所である）。

【消費税法基本通達】における修正案

11-7-1 住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物の範囲

居住用賃貸建物は、住宅の貸付け（法別表第二第13号《住宅の貸付け》に掲げる住宅の貸付けをいう。以下この節において同じ。）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。以下この節において同じ。）以外の建物であることが要件となるが、「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。

(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) 旅館またはホテルなど、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

(注) 民泊用建物（住宅宿泊事業法に基づくものを除く）は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に該当することに留意する。

(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

(4) 賃貸人と賃借人の契約または貸付けの状況から住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの

【消費税法基本通達】における修正案

11-7-2 居住用賃貸建物の判定時期

居住用賃貸建物に該当するかどうかは、課税仕入れを行った日（自己建設資産にあっては、法第 12 条の 4 第 1 項第 2 号《高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例》に定める日。以下 11-7-2 において同じ。）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。

例えば、マンションを取得し、当該課税期間の末日までに、事務所として賃貸することが契約により確定した場合、または、事務所として賃貸した場合がこれに該当する。

このように、消費税法基本通達 11-7-1 及び 11-7-2 に「例示」を追加することによって、課税賃貸収入しかなく、課税賃貸割合が 100%となる建物について、第 3 年度における「居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の調整」を待たずに、課税仕入れを行った課税期間内で取得に係る課税仕入れ等の税額を即時控除できるようになる。

第 3 項 合理的に区分した居住用賃貸建物における過剰制限の防止規定の創設

消費税法施行令第 50 条の 2 では、居住用賃貸建物を合理的に区分するにあたり、「建物の構造及び設備の状況その他の状況」によって判断すると規定している。法律用語の解釈上、「その他の」の前に挙げられた事柄（設備の状況）は例示であり、後に続く「その他の状況」が全体を指し示す意味を持つ。つまり、設備の状況は「その他の状況」の一例にすぎず、居住用賃貸建物を合理的に区分する際には、建物の構造及び「その他の状況」（例えば、設備の状況）を基準に判断すると解釈される。しかし、この「その他の状況」に契約や用途などの要素が含まれるかどうかは、条文上明確ではない。

一方で、藤曲武美税理士が主張するように、「居住用賃貸建物」とは別表第二第 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」を意味し、その判定基準は原則として契約によって行われるものである。したがって、契約によって事務所用としての用途が明確に定められ、しかも数年間以上の賃貸契約期間が設定されている場合には、「その他の状況」に含まれるという解釈も否定できない⁸⁴。

また、前章第2節第3項で述べたとおり、自己が事務所用として使用している1室を合理的に区分できる建物であっても、課税売上げが発生しないので、仕入れ時に居住用賃貸建物として仕入税額控除が制限してしまうと、第3年度の事後調整規定によって過剰に制限された税額を取り戻せないという問題がある。

以上の点を踏まえ、合理的に区分した居住用賃貸建物における過剰制限の解決方法として、消費税法施行令及び消費税基本通達の修正案を以下のように提案する。（下線部分が追加または削除箇所である）。

【消費税法施行令】における修正案

第50条の2 仕入れに係る消費税額の控除の対象外となる居住用賃貸建物の範囲

法別表第2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部分がある居住用賃貸建物（法第30条第10項に規定する居住用賃貸建物をいう。以下第53条の4までにおいて同じ。）について同項の規定の適用を受けることとなる事業者が、当該居住用賃貸建物をその構造及び設備の状況、契約等の内容その他の状況により当該部分とそれ以外の部分（以下この項及び同条第1項において「居住用賃貸部分」という。）とに合理的に区分しているときは、当該居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額（法第30条第2項に規定する課税仕入れ等の税額をいう。次項及び第53条の4第2項において同じ。）についてのみ、法第30条第10項の規定を適用する。

2 居住用賃貸建物が法第12条の4第1項に規定する自己建設高額特定資産として同項の規定の適用を受ける場合には、同項第2号に定める日の属する課税期間以後の課税期間における当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額についてのみ、法第30条第10項の規定を適用する。

⁸⁴ 藤曲武美「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限制度について」『税研』第239号、令和7年、75頁。

【消費税法基本通達】における修正案

11-7-3 合理的区分の方法

令第 50 条の 2 第 1 項《仕入れに係る消費税額の控除の対象外となる居住用賃貸建物の範囲》に規定する「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居住用賃貸建物」とは、例えば、建物の一部が店舗用の構造等となっている居住用賃貸建物~~をい~~又は、契約書その他の書類等から客観的に建物の一部が自己使用の事務所であることが明らかな居住用賃貸建物をいい、同項に規定する「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う。

このように、消費税法施行令第 50 条の 2 に「契約等の内容」を追加するとともに、消費税法基本通達 11-7-3 に具体的な例示を盛り込むことで、建物の外観や構造を優先して居住用賃貸建物と判断した結果、仕入税額控除が制限されるうえに事後調整規定も適用されない「合理的に区分できる自己使用の事務所」に対する過剰な制限を回避できる効果が期待される。

第 2 節 過大控除の調整規定の創設

第 1 項 高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合における調整規定の創設

仕入税額控除が制限された居住用賃貸建物を調整期間中に課税賃貸用に供した場合または譲渡した場合には、税額調整の規定がある。しかし、仕入税額控除の適用を受けた高額特定資産・合理的に区分している居住用賃貸建物における居住用賃貸部分以外の部分を調整期間中に住宅の貸付けへ用途変更した場合、税額調整の規定がない。

第 1 章で確認したように、課税仕入れ等の用途区分としては、課税仕入れ等を行った日の状況に基づいて判断することが原則である。その後における状況の変化や用途の変更があっても、一旦確定した用途区分には影響を及ぼさない。つまり、仕入れ時に課税売上対応分として区分する判断が合理的であれば、結果的に非課税売上対応分に変更されたとしても、遡って修正する必要はない。

高額の固定資産は長期的に利用されるために、会計上では購入時に資産として計上され、減価償却により費用が使用期間にわたって配分される。一方、消費税は最終消費者に負担

を転嫁するので、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れ等の税額を控除する。この場合、費用収益の期間対応という概念はなく、固定資産に係る課税仕入れ等の税額もその取得時に全額控除される⁸⁵。

しかし、固定資産を長期にわたり使用する間に、課税売上割合の変動や使用目的の変更が生じると、売上と仕入の対応関係が実態と一致しないことがある。そのために、調整対象固定資産の税額調整の規定が設けられているが、前章で確認したように、その規定により、課税仕入れを行った課税期間に過大控除をした仕入れに係る消費税額を取り戻すことが困難である。

以上のことを踏まえ、居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産または合理的に区分している居住用賃貸建物における居住用賃貸部分以外の部分を非課税賃貸用に供した場合等の仕入れに係る消費税額の調整規定を、以下のように新設することを提案する。

【消費税法】における新設条文

第 35 条の 3 居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合の仕入れに係る消費税額の調整

事業者（第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、第 37 条第 1 項の規定の適用を受けない課税期間中に国内において居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産を取得し、第 30 条第 1 項の規定の適用を受けた場合において、当該事業者（相続により当該事業者の当該高額特定資産に係る事業を承継した相続人、合併により当該事業を承継した合併法人及び分割により当該高額特定資産に係る事業を承継した分割承継法人を含むものとし、これらの者のうち第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される者を除く。以下この項において同じ。）が第 3 年度の課税期間の末日において当該高額特定資産を有しており、かつ、当該高額特定資産の全部または一部を当該高額特定資産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（次項において「調整期間」という。）に法別表第二第 13 号に掲げる住宅の貸付けの用（第 2 項において「非課税賃貸用」という。）に供したときは、第 34 条の規定の適用を受ける場合を除き、当該有している高額特定資産に係る課税仕入れ等の税額に非課税賃貸割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額を当該事業者の当該第 3 年度の課税期間の仕入れに

⁸⁵ 金井・前掲注 12、468 頁

係る消費税額から控除する。この場合において、当該控除後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。

2 第1項に規定する第3年度の課税期間とは、同項に規定する高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいい、同項に規定する高額特定資産の仕入れ等の日とは、当該高額特定資産の課税仕入れの日（当該高額特定資産が第12条の4第1項に規定する自己建設高額特定資産である場合にあつては、当該自己建設高額特定資産の同項に規定する建設等が完了した日）をいい、第1項に規定する非課税賃貸割合とは、当該事業者が調整期間に行つた当該高額特定資産の貸付けの対価の額（第28条第1項に規定する対価の額をいう。以下この項において同じ。）の合計額のうち当該事業者が調整期間に行つた当該高額特定資産の住宅の貸付け（非課税賃貸用に供したものに限る。）の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう。

3 居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産の前2項の規定の適用に関する必要な事項は、政令で定める。

【消費税法施行令】における新設条文

第53条の2の2 非課税賃貸割合等の計算方法

法第35条の3第2項に規定する非課税賃貸割合として政令で定めるところにより計算した割合は、第1号に掲げる金額のうち第2号に掲げる金額の占める割合とする。

一 当該事業者が調整期間（法第35条の3第1項に規定する調整期間をいう。以下この号及び次号において同じ。）に行つた当該高額特定資産（同項に規定する第3年度の課税期間の末日において有している部分に限る。同号において同じ。）の貸付けの対価の額の合計額から、当該調整期間に行つた当該貸付けに係る第48条第1項第1号に規定する資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額の合計額を控除した残額

二 当該事業者が調整期間に行つた当該高額特定資産の住宅の貸付け（非課税賃貸用（法第35条の3第1項に規定する非課税賃貸用をいう。）に供したものに限る。）の対価の額の合計額から、当該調整期間に行つた当該非課税資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額の合計額を控除した残額

第 53 条の 5 居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産の範囲等

居住用賃貸建物について第 50 条の 2 第 1 項の規定の適用がある場合には、同項の規定により法第 30 条第 1 項の規定の適用を受けた居住用賃貸部分以外の部分について、法第 35 条の 3 の規定を適用する。

このように、高額特定資産または合理的に区分している居住用賃貸建物における居住用賃貸部分以外の部分を非課税賃貸用に供した場合における調整規定を設けることによって、現行の法律では防止することができなかった過大控除を事後的に適切に調整することが可能となり、課税の公正性と中立性を担保でき、適正な税額控除の実現を目指すことができる。

もっとも、前述したように、沼田博幸教授が「調整期間の約 3 年間も、従来の仕入税額控除の調整措置と平仄を合わせたものと思われますが、対象が耐用年数の長い建物であることを考慮すると、やや短すぎるように思われます。⁸⁶⁾」と指摘している。

居住用賃貸建物に該当する高額特定資産の耐用年数⁸⁷⁾は、最も短い木骨モルタル造では 20 年、最も長い鉄骨鉄筋コンクリート造・鉄筋コンクリート造では 47 年に及び、いずれも長期間にわたって使用される。そのため、約 3 年で税額調整を完了させてしまうことは、実態にそぐわない取扱となる可能性が高い。本論文では、現行制度との整合性を保つため、「居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合の仕入れに係る消費税額の調整」における調整期間を約 3 年に制限しているが、より合理的な調整期間については、さらに検討が必要であると考えられる。

第 2 項 適用性の検証

第 1 款 社宅賃貸用建物に係る適用性の検証

まず、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものとして仕入税額控除を受けた社宅賃貸用建物を、第 3 年度の課税期間の末日まで保有し、かつ第 3 年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間の課税売上割合に比して著しく減少した場合には、消費税の調整規定が適用されることとなる。しかしながら、前章で

⁸⁶⁾ 沼田・前掲注 34、54 頁。

⁸⁷⁾ 国税庁 HP 「主な減価償却資産の耐用年数表」

https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/pdf/2100_01.pdf、2025 年 2 月 9 日訪問。

確認したとおり、社宅家賃の徴収による非課税売上げのみをもって課税売上割合が著しく変動する事態は想定しにくく、実務上は適用される可能性が極めて低いと考えられる。

他方、上記のような調整規定が適用されない場合には、新設された消費税法第 35 条の 3 による調整が必要となる。同条に基づく調整税額は、以下の算式によって求められる。

$$\text{調整税額} = K \times \frac{L}{M}$$

ここで、K は社宅賃貸用建物の課税仕入れ等の税額、L は調整期間に行った当該社宅賃貸用建物の住宅の貸付けの対価の額、M は調整期間に行った当該社宅賃貸用建物の貸付けの対価の額を指す。

このケースの場合は、非課税売上げしかないために、 $L=M$ であるので、当該社宅賃貸用建物の課税仕入れ等の税額の全額が調整税額として、第 3 年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。

次に、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の税額として仕入税額控除を受けた社宅賃貸用建物については、(1) 課税売上高が 5 億円以下であり、かつ、課税売上割合が 95%以上である場合と、(2) 課税売上高が 5 億円を超える場合または課税売上割合が 95%未満である場合に分けて検討する必要がある。(1) は前述したケースと同様の結果となる。一方で、(2) は課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用され、その調整税額は転用時期に応じて下記のように算定される。

(イ) 1 年以内の転用：社宅賃貸用建物の課税仕入れ等の税額

(ロ) 1 年超 2 年以内の転用：社宅賃貸用建物の課税仕入れ等の税額の 2/3

(ハ) 2 年超 3 年以内の転用：社宅賃貸用建物の課税仕入れ等の税額の 1/3

このように、購入時に無償で従業員に貸与し、仕入税額控除を受けていた社宅について、翌課税期間以降に従業員から家賃を徴収した場合には、現行法では、過大に控除していた仕入れに係る消費税額を事後的に修正することが困難であった。しかしながら、新設された消費税法第 35 条の 3 によって、この過大控除分を取り戻すことが可能となり、社宅に係る消費税の適正な調整が実現されることとなる。

第 2 款 棚卸資産に該当する高額特定資産に係る適用性の検証

高額特定資産に該当する棚卸資産は調整対象固定資産に該当しないので、調整対象固定

資産の税額調整の規定が適用されない。そのために、新設した消費税法第 35 条の 3 により調整することになる。この場合の調整税額は次のようになる。

$$\text{調整税額} = N \times \frac{O}{P}$$

ここで、N は棚卸資産に該当する高額特定資産の課税仕入れ等の税額、O は調整期間に行った当該高額特定資産の住宅の貸付けの対価の額、P は調整期間に行った当該高額特定資産の貸付けの対価の額を指す。

さらに、当該高額特定資産の全部を住宅の貸付けの用に供したかどうかによって、調整できる税額が異なるので、以下の二つのパターンを考慮する必要がある。

一つは、高額特定資産の全部を住宅の貸付けの用に供した場合である。この場合、非課税売上げしかないために、 $O=P$ であるので、当該高額特定資産の課税仕入れ等の税額の全額が調整税額として第 3 年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。もう一つは、高額特定資産の一部を住宅の貸付けの用に供した場合である。この場合、調整期間中に行った当該高額特定資産の全体の貸付けの対価のうち、住宅の貸付けによる非課税売上げ部分の対価の占める割合分のみを、第 3 年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。

以上のとおり、新たに設けられた消費税法第 35 条の 3 により、現行法では防止できなかった調整対象固定資産に該当しない高額特定資産である棚卸資産の過大控除を防ぐことが可能となる。

第 3 款 事務所用賃貸建物等に係る適用性の検証

まず、課税売上高が 5 億円以下であり、かつ、課税売上割合が 95%以上である課税期間中に事務所用賃貸建物等を購入した場合には、社宅と同様、課税売上割合が著しく変動したときの調整規定が適用される可能性が低いと想定される。そのために、新設された消費税法第 35 条の 3 により調整が行われると考えられ、具体的な調整税額は次のとおりである。

$$\text{調整税額} = Q \times \frac{R}{S}$$

ここで、Q は事務所用賃貸建物等の課税仕入れ等の税額、R は調整期間に行った当該事

務所用賃貸建物等の住宅の貸付けの対価の額、S は調整期間に行った当該事務所用賃貸建物等の貸付けの対価の額を指す。

なお、当該事務所用賃貸建物等の全部を住宅の貸付けの用に供したか、一部のみを住宅貸付けの用に供したかによって、調整される税額が異なる。前者の場合には、非課税売上げしかないために、 $R=S$ であるので、当該事務所用賃貸建物等の課税仕入れ等の税額の全額が調整税額として第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。後者の場合には、調整期間中に行った当該事務所用賃貸建物等の全体の貸付けの対価のうち、住宅の貸付けによる非課税売上げ部分の対価の占める割合分のみを、第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。

次に、課税売上高が5億円を超える場合または課税売上割合が95%未満である課税期間中に、事務所用賃貸建物等を購入した場合については、さらに、二つの態様を想定しなければならない。一つは、当該事務所用賃貸建物等の全部を住宅の貸付けの用に供した場合であり、この場合の調整税額は転用時期に応じて下記のように算定される。

(イ) 1年以内の転用：事務所用賃貸建物等の課税仕入れ等の税額

(ロ) 1年超2年以内の転用：事務所用賃貸建物等の課税仕入れ等の税額の2/3

(ハ) 2年超3年以内の転用：事務所用賃貸建物等の課税仕入れ等の税額の1/3

もう一つは、当該事務所用賃貸建物等の一部を住宅の貸付けの用に供した場合である。この場合、課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合における調整規定が適用されないために、新設した消費税法第35条の3により調整することになる。具体的には、調整期間中に行った当該事務所用賃貸建物等の全体の貸付けの対価のうち、住宅の貸付けによる非課税売上げ部分の対価の占める割合分のみを、第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除される。

このように、新たに設けられた消費税法第35条の3により、即時控除を実現しつつ、やむを得ない経営方針の変更や経営者の恣意的な租税回避による過大控除を防止することが可能となる。

以上の検証から、新設された「居住用賃貸建物に該当しない高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合の仕入れに係る消費税額の調整」の規定は調整対象固定資産の調整の規定により調整されない部分をカバーすることが期待できる。

第3節 総括

本論文では、居住用賃貸建物の定義が不明瞭であることが仕入税額控除の適用に関する問題を引き起こしている点について検討した。特に、民泊や事務所として賃貸する目的で取得されたマンションが、外観や構造によって居住用賃貸建物と分類されることによって、仕入税額控除が制限される事例が存在することを指摘した。また、高額特定資産または合理的に区分している居住用賃貸建物における居住用賃貸部分以外の部分が調整期間中に居住賃貸用に転用された場合の取扱いに疑問が残ることを示した。

解決策としては、居住用賃貸建物の該当性を明確化するために、消費税法基本通達 11-7-1 及び 11-7-2 に「注意書き」や「具体的な例示」を追加し、課税賃貸収入しか発生しない事業者に関しては、第 3 年度の「居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の調整」を待たず、課税仕入れを行った課税期間において、取得に係る課税仕入れ等の税額を控除することができる。さらに、消費税法施行令第 50 条の 2 に「契約等の内容」及び基本通達 11-7-3 に「具体的な例示」を加えることによって、課税賃貸収入が発生しない「合理的に区分できる自己使用の事務所」が事後調整規定の対象外となることにより生じる過剰な制限を回避し、仕入税額控除における即時控除という本来の趣旨に合致させる効果が期待される。

仕入税額控除における用途区分の判定としては、課税仕入れ等を行った日の状況に基づくことが原則である。しかし、長期にわたって使用することが想定される高額な固定資産を取得した場合には、事業形態や事業内容の変化により、課税仕入れ時に予想できない事態により用途変更が生じることがある。また、経営者の恣意的な仕入税額控除による租税回避の可能性も考えられる。高額な固定資産も原則的に即時控除すべきであるが、これだけで完結させることは適切ではないために、事後の状況に応じた税額調整が必要である。こうした課題に対応するため、現行の調整対象固定資産の税額調整規定では十分に対処できない過大控除の問題を新設した消費税法第 35 条の 3 により補完し、公正な税制運用の実現につながると考えられる。

また、本論文では、現行制度との整合性を図るために、「居住用賃貸建물에 該当しない高額特定資産を非課税賃貸用に供した場合の仕入れに係る消費税額の調整期間」をおよそ 3 年とする案を提示した。一方、高額特定資産に限定し、耐用年数に応じた課税賃貸割合及

び課税譲渡等割合による調整を行う方法も、十分に検討に値する。建物の構造変更（たとえば木造から鉄骨鉄筋コンクリート造への変更）は容易ではなく、耐用年数が変わることはないと思われる。したがって、固定資産台帳に建物の収入金額などの詳細を追加記載し、保存する必要性が生じるが、耐用年数による調整方法を導入しても、制度が過度に複雑化するとは考えにくい。以上の点を踏まえると、時代の変化に対応し、より合理的な制度を構築するためにも、調整期間の在り方を再考する意義は大きいと言えよう。

参考文献

<書籍>

- 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて』、大蔵財務協会、令和2年。
- 大蔵財務協会編『改正法のすべて〔昭和63版〕』、大蔵財務協会、平成元年。
- 金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』清文社、令和5年。
- 金井恵美子『インボイス制度の仕入税額控除』清文社、2023年。
- 金子 宏『租税法の基本問題』有斐閣、2007年。
- 金子 宏『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣、2010年。
- 金子 宏『租税法〔第24版〕』弘文堂、2022年。
- 菊谷正人『税制革命〔改訂版〕』税務経理協会、平成30年。
- 熊王征秀『消費税の納税義務者と仕入税額控除〔改訂版〕』税務経理協会、平成26年。
- 熊王征秀『消費税法講義録〔第4版〕』中央経済社、2023年。
- 熊王征秀『三訂 不動産の取得・賃貸・譲渡・承継の消費税実務』清文社、2023年。
- 熊王征秀『実務から読み解く消費税法基本通達』清文社、2024年。
- 熊王征秀『消費税トラブルの傾向と対策〔インボイス完全対応版〕、ぎょうせい、令和6年。
- 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』、弘文堂、2022年。
- 末安直貴編『令和6年版消費税法基本通達逐条解説』、大蔵財務協会、令和6年。
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』第一法規、1989年。
- 田中 治「納税義務者・課税取引と非課税取引」『租税法の基本問題』、有斐閣、2007年。
- 船木英人編『図解消費税』大蔵財務協会、令和4年。
- 宮島洋編著『消費課税の理論と課題〔2訂版〕』税務経理協会、平成15年。
- 山本守之著『実務消費税法〔新版四訂版〕』税務経理協会、平成11年。

<論文等>

- 井手康文＝梅野智子「消費税の非課税取引の範囲の見直すこと」『税研』第223号、令和4年。
- 上杉秀文＝金井恵美子＝熊王征秀「消費税95%ルールの見直しと個別対応方式の実務問題の検討～『個別対応方式』の正しい理解のために～」『週刊税務通信』No.3203、平成24

年。

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QA』2021年11月号。

上松公雄「消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」『研究年報』（大原大学院大学）第11号、2020年。

金井恵美子「これからの消費税実務の道しるべ＜第50回＞令和2年度改正。④～居住用賃貸建物Q&A①～改正編」『週刊税務通信』No.3637、2021年。

金井恵美子「これからの消費税実務の道しるべ＜第52回＞令和2年度改正。⑥～居住用賃貸建物Q&A③～改正編」『週刊税務通信』No.3645、2021年。

菊谷正人「令和5年10月に新規導入されるインボイス制度」『租税実務研究』（租税実務研究会）第13号、令和4年。

熊王征秀「自動販売機設置による消費税還付」『税務弘報』、第58巻第3号、2010年。

熊王征秀「高額特定資産を取得した場合の消費税の納税義務の免除の特例に関する一考察」『研究年報』（大原大学院大学）第11号、2017年。

熊王征秀「『高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例制度』の創設に伴う『平成22年度改正消費税法』廃止の提言」『税理士界』第1349号、平成29年。

熊王征秀＝芹澤光春「個別対応方式と課税売上割合に準ずる割合の活用方法」『週刊税務通信』No.3512、2018年。

熊王征秀「課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書の活用方法～販売目的で取得した居住用現住建造物の仕入税額控除」『税理』第62巻第10号、2019年。

熊王征秀「居住用賃貸建物に対する仕入税額控除の制限～制度創設の経緯とその問題点について～」『研究年報』（大原大学院大学）第16号、2022年。

熊王征秀「消費税居住用賃貸建物の定義」『税務弘報』第71巻第3号、2023年。

熊王征秀「居住用賃貸建物ってなんだ？」『税理』第67巻第4号、2024年。

斎藤文雄「居住用賃貸建物のテナント部分に係る課税仕入れ等の税額控除—消令50の2①と消法35の2①の選択適用の可否—」『税理』第65巻第15号、2022年。

酒井貴子「居住用賃貸建物の取得に係る課税仕入れの区分」『ジュリスト』1506号、2013年。

佐藤明弘「住宅の貸付けに係る非課税範囲の見直し（令和2年度改正）」『税経通信』通巻

1072 号、2020 年。

佐藤英明「消費税の研究 序章 消費税の軌跡―導入から現在まで」『日税研論集』第 70 号、2017 年。

芹澤光春「昨年の注目裁判例が背景に令和 2 年度の消費税法改正と実務への影響」『税務弘報』第 68 巻第 8 号、2020 年。

高橋貴美子「販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分～用途区分判断におけるメルクマール～」『税務弘報』第 66 巻第 10 号、2018 年。

椿 隆「Selection Q&A 消費税法における非課税とされる住宅の貸付けの範囲」『税務 QA』2020 年 8 月号。

椿 隆「Selection Q&A CASE3 居住用賃貸建物に係る仕入税額控除制度の改正」『税務 QA』2020 年 9 月号。

沼田博幸「仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」『会計・監査ジャーナル』第 31 巻第 19 号、2019 年。

沼田博幸「居住用賃貸建物の取得を対象とした新たな税額控除方式」『会計・監査ジャーナル』第 32 巻第 12 号、2020 年。

藤谷武史「課税仕入れの用途区分の判定方法」『税研』第 235 号、2024 年。

藤曲武美「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限制度について」『税研』第 239 号、令和 7 年。

村井 正「消費税法上の非課税取引は全廃か・課税選択権か 一最善策が無理であれば最善策を」『税研』第 173 号、2014 年。

安田雄飛「転売目的でなされた居住用賃貸建物取得の仕入税額控除を巡って」『税経通信』通巻 1110 号、2023 年。

和氣 光「民泊事業で契約期間が 1 か月以上になるものは住宅の貸付けとして非課税になるか」『週刊税務通信』No.3638、令和 3 年。

和氣 光「居住用賃貸建物等に係る令和 2 年度改正に関する Q&A」『週刊税務通信』No.3622、2020 年。

和氣 光「税務相談 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」『週刊税務通信』No.3814、2024 年。

渡辺 章「居住用賃貸建物に係る控除対象外消費税額等の取扱い」『税務 QA』2022 年 1

月号。

「2020 年民泊用建物 居住用賃貸建物に該当するも調整規定の対象」『週刊税務通信』No. 3637、令和 3 年。

<裁決・裁判例>

裁決事例集第 62 集。

国税不服審判所 平成 20 年 7 月 4 日裁決、LEX/DB 【文献番号 26012246】。

東京地方裁判所平成 30 年（行ウ）第 559 号、令和 2 年 9 月 3 日判決、『訟務月報』第 68 巻第 3 号。

東京高等裁判所令和 2 年（行コ）第 190 号、令和 3 年 7 月 29 日判決、『訟務月報』第 68 巻第 3 号。

最高裁判所第一小法廷令和 4 年（行ヒ）第 10 号、令和 5 年 3 月 6 日判決、『訟務月報』第 69 巻第 7 号。

東京都地方裁判所平成 29 年（行ウ）第 590 号、令和 1 年 10 月 16 日判決、LEX/DB 【文献番号 25590203】。

東京高等裁判所令和元年（行コ）第 281 号・令和元年（行コ）第 282 号、令和 3 年 4 月 21 日判決、LEX/DB 【文献番号 25590390】。

最高裁判所第一小法廷令和 3 年（行ヒ）第 260 号、令和 5 年 3 月 6 日判決、LEX/DB 【文献番号 25572660】。

<その他>

「国家戦略特区とは？合法民泊「特区民泊」について」

<https://vacation-stay.jp/contents/host/minpaku/minpaku-law/post-2535/>。

国税庁 HP 「－平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係－ 【95%ルール】の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関する Q & A〔Ⅰ〕【基本的な考え方編】」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>。

国税庁 HP 「主な減価償却資産の耐用年数表」

https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/pdf/2100_01.pdf。

国税庁 HP 「消費税法改正のお知らせ」平成 28 年

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/h28kaisei.pdf>。

国税庁 HP 「No.2597 使用人に社宅や寮などを貸したとき

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2597.htm>。

国税庁 HP 「居住用賃貸建物を取得後一定期間内に民泊サービスの用に供した場合」

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/19/22.htm>。

国土交通省 HP 「民泊制度サポートサイト

<https://www.mlit.go.jp/kankocho/minpaku/business/host/index.html>。

国土交通省 HP 「住宅宿泊事業（民泊）を始める方へ

<https://www.mlit.go.jp/kankocho/minpaku/content/001485703.pdf>。

厚生労働省 HP 「民泊サービスと旅館業法に関する Q & A」

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000111008.html>。

厚生労働省 HP 「民泊サービスを始める皆様へ～簡易宿所営業の許可取得の手引き～」

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000141689.html>。

厚生労働省 HP 「住宅宿泊事業法施行要領(ガイドライン)の改正について」

https://www.mhlw.go.jp/web/t_doc?dataId=00tc4091&dataType=1&pageNo=1。

首相官邸 HP 「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」

<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>。

「特区民泊とは | 大阪市の特区民泊を全解説します！

<https://minpaku.yokozeki.net/tokku-minpaku/>。

「特区民泊の解説（後編）」

https://www.retpc.jp/wp-content/uploads/2017/12/pdf/Forum_17_11_10.pdf。

「特区民泊の動き 実績（令和 6 年 2 月 29 日時点）」

https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/pdf/shiryou_tocminpaku_jisseki.pdf。

内閣府 HP 「国家戦略特別区域法施行令の一部を改正する政令の概要」

https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/pdf/shiryou_tocminpaku.pdf。

内閣府 HP 「旅館業法の特例について

<https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc/tocminpaku.html>。

日本法規 HP 「消費税法の一部改正（平成 24 年 8 月 22 日法律第 68 号〔第 2 条関係〕
一部の規定を除き、平成 26 年 4 月 1 日から施行）」

<https://www.sn->

[hoki.co.jp/data/pickup_hourei/onct/89a4335a964255ed545828634db9a5b7.html](https://www.sn-hoki.co.jp/data/pickup_hourei/onct/89a4335a964255ed545828634db9a5b7.html)。

民泊総合研究 HP 「【徹底比較】民泊新法（住宅宿泊事業法）と旅館業法の違い7選！おすすめな人の特徴を紹介」

<https://minpaku.algoren.co.jp/shipou-ryokangyou-chigai/>。