


疑問相談

消費税

居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額控除の制限

Q 内国法人A社(11月決算)は、当課税期間(令和2年11月期)の令和2年7月1日に不動産業者P社と不動産売買契約を締結し、同年10月30日に、当該契約に基づき居住用及びオフィス用のいずれにも利用できる大型ビルRを50億円(税込み)で取得しました。A社はビルRを翌課税期間以後に賃貸する予定ですが、当課税期間の末日の時点において、その具体的な賃貸方法を確定させていません。なお、A社は個別対応方式を採用しており、当課税期間の課税売上高は500億円、課税売上割合は75%となっています。

この場合、A社は、当課税期間における納付すべき消費税及び地方消費税の額の計算上、ビルRの取得に係る課税仕入れについて、課税資産の譲渡等とその他の資産(非課税資産)の譲渡等に共通して要するものに区分し、その仕入税額控除の計算を行うことができるか、消費税法上の取扱いについてご教示願います。

A A社の取得したビルRは、令和2年10月1日以後に取得した居住用賃貸建物で、同年3月31日以前に締結した契約に基づくものでないことから、その課税仕入れに係る税額については、令和2年度改正消費税法により、当課税期間(令和2年11月期)における仕入税額控除の適用対象となりません。

ただし、A社が、第3年度の課税期間(令和4年11月期)の末日までに、ビルRについて、オフィス用又は居住・オフィス兼用としての賃貸を開始し、かつ、その末日にビルRを有していれば、ビルRに係る課税仕入れの税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額が、第3年度の課税期間の仕入税額控除の対象となります。

【解説】

1 居住用賃貸建物の仕入税額控除制限

(1) 居住用賃貸建物の定義

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であって、支払対価の額(税抜き)が1000万円以上である高額特定資産(自己建設高額特定資産を含みます。)又は調整対象自己建設高額資産に該当するものをいいます(消法30⑩)。

この場合、「高額特定資産」とは、一の取引の単位につき、課税仕入れに係る支払対価の額(税抜き)が1000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいい、「自己建設高額特定資産」とは、他の者との契約に基づき、又はその事業者の棚卸資産若しくは調整対象固定資産として、自ら建設等をした高額特定資産をいいま

す(消法12の4①、消令25の5①②)。また、「調整対象自己建設高額資産」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110分の100に相当する金額の累計額が1000万円以上となったものをいいます(消法12の4②、消令25の5③)。

(2) 居住用賃貸建物の具体例

居住用賃貸建物は、「住宅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、課税仕入れの時点で住宅貸付けの用に供するか否か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のあるものについては、原則として、居住用賃貸建物に該当することとなります。

この場合、「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します(消基通11-7-1)。

- (a) 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
- (b) 旅館又はホテルなど、旅館業法2条1項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
- (c) 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

(3) 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否かは、課税仕入れを行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な建物については、居住用賃貸建物に該当することになるものの、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には、居住用賃貸建物に該当しないものとして取り扱うことができます(消基通11-7-2)。

(4) 居住用部分に係る合理的区分

建物のうち、その一部を店舗等の事業用施設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、そもそも住宅貸付けの用に供しないことが明らかな部分についてまで、仕入税額控除の適用を制限することは適当ではないため、居住用賃貸建物について、その構造及び設備の状況その他の状況により、居住用賃貸部分とそれ以外の部分とに合理的に区分されている場合には、居住用賃貸部分以外の部分について仕入税額控除が適用できます(消令50の2①)。この場合、合理的に区分する方法については、使用面積割合や、使用面積に対する建設原価の割合など、建物の実態に応じた基準を用いることとされています。

なお、居住用賃貸建物は、支払対価の額(税抜き)が1000万円以上である高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するものをいうため、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産について合理的区分を行った結果、居住用賃貸部分の税抜価額が1000万円未満になった

としても、当該居住用賃貸部分については仕入税額控除の制限を受けます。

(5) 仕入税額控除の制限

居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額については、その課税仕入れ行った課税期間に係る仕入税額控除の適用が制限されます（消法30⑩）。

2 仕入税額控除の事後的調整

課税仕入れの時点で居住用賃貸建物に該当する建物は、仕入税額控除の適用ができませんが、次のとおり、その用途の事後的な変更及び確定により、事業用施設として貸し付けた場合には、仕入税額控除の調整を行うこととされています。

(1) 課税賃貸用に供した場合

事業者が、仕入税額控除制度を適用しないこととされた居住用賃貸建物について、第3年度の課税期間（居住用賃貸建物の仕入れ等の日から同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）の末日までの調整期間に、その居住用賃貸建物を課税賃貸用（住宅の貸付け以外の貸付けの用）に供した場合で、その居住用賃貸建物を第3年度の課税期間の末日に有しているときには、当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額に、次の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について、第3年度の課税期間の課税仕入れに係る税額に加算します（消法35の2①、消令53の2①）。

<p>課税賃貸割合</p> $= \frac{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の課税賃貸用としての貸付額}}{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付額}}$
--

(2) 他の者に譲渡した場合

事業者が、仕入税額控除制度を適用しないこととされた居住用賃貸建物について、その全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡した場合には、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額に、次の課税譲渡等割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額につき、譲渡をした日の属する課税期間の仕入れに係る消費税額に加算します。

なお、この譲渡には、みなし譲渡（消法4⑤）、代物弁済による譲渡（消法2①八）、負担付贈与（消令2①一）、現物出資（消令2①二）、法人課税信託等に係る資産の移転等（消令2①三）、収用による譲渡（消令2②）が含まれます（消法35の2②、消令53の4③）。

<p>課税譲渡等割合</p> $= \frac{\text{譲渡日までの居住用賃貸建物に係る課税賃貸用の貸付額と当該建物の譲渡額との合計額}}{\text{譲渡日までの居住用賃貸建物の貸付額と当該建物の譲渡額との合計額}}$
--

3 居住用賃貸建物のその他の規制

居住用賃貸建物は、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するものであるため、その仕入れ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は事業者免税点制度及び簡易課税制度について適用できません（消法12の4、37）。

4 住宅貸付けの非課税範囲の明確化

住宅貸付けは、一般的に、住宅貸付けの用か否かを明らかにした契約が締結されているものの、当該貸付けに係る用途が明ら

かにされていない場合で、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なきとき、当該住宅の貸付けについては非課税となります(消法別表1十三)。また、契約において貸付けの用途が不明の場合には、その貸付けの状況(賃借人が個人であるか否か、建物の転貸の状況、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ことが明らかであるかどうかを判断することとなります。

5 適用関係

令和2年度改正消費税法のうち、上記1及び2の改正については、令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額について適用します(令和2年改正法附則1一イ、44①)。ただし、令和2年3月31日までに締結した契約に基づき、同年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額については、この改正法を適用しません(令和2年改正法附則44②)。また、同改正消費税法のうち、上記4の改正については、令和2年4月1日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用します(令和2年改正法附則1、46①)。

6 事例の検討

(1) 居住用賃貸建物

居住用賃貸建物は、上記1(1)及び(3)のとおり、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、その支払対価の額が1000万円以上である高額特定資産等に該当するものであり、その判定は、課税仕入れを行った日の状況により行い、その課税期間の末日までに住宅

の貸付けの用に供しないことが明らかとなった場合には、居住用賃貸建物に該当しないものとして取り扱うことができます。

この点、A社の取得したビルRは、取得対価の額が50億円で、居住用及びオフィス用のいずれにも利用でき、当課税期間の末日の時点で、その具体的な賃貸方法が確定していないことから、居住用賃貸建物に該当することとなります。

(2) 仕入税額控除の制限

令和2年10月1日以後に取得した居住用賃貸建物で、同年3月31日以前に締結した契約に基づくものでない場合、上記1(5)及び同5のとおり、当該建物に係る課税仕入れの税額については、その課税期間における仕入税額控除の対象となりません。

この点、A社が取得したビルRは、上記(1)のとおり、居住用賃貸建物に該当し、また、A社は、ビルRにつき、令和2年7月1日に締結した契約に基づき同年10月30日に取得していることから、ビルRの課税仕入れに係る税額については、当課税期間に係る仕入税額控除の適用対象となりません。

(3) 仕入税額控除の事後的調整

居住用賃貸建物について、第3年度の課税期間の末日までの調整期間に課税賃貸用に供し、かつ、その期間の末日に有している場合には、当該居住用賃貸建物に係る課税仕入れの税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額が、その第3年度の課税期間の課税仕入れに係る税額に加算されます。

したがって、A社が、第3年度の課税

期間の末日までに、ビルRについて、オフィス用又は居住・オフィス兼用としての賃貸を開始し、かつ、その末日にビルRを有していれば、ビルRに係る課税仕入れの税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額が、仕入税額控除の対象となり、A社の第3年度の課税期間の課税仕入れに係る税額に加算されることとなります。

(4) 結論

A社の取得したビルRは、令和2年10月1日以後に取得した居住用賃貸建物で、同年3月31日以前に締結した契約に基づくものでないことから、その課税仕入れ

に係る税額については、令和2年度改正消費税法により、当課税期間（令和2年11月期）における仕入税額控除の適用対象となりません。

ただし、A社が、第3年度の課税期間（令和4年11月期）の末日までに、ビルRについて、オフィス用又は居住・オフィス兼用としての賃貸を開始し、かつ、その末日にビルRを有していれば、ビルRに係る課税仕入れの税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額が、第3年度の課税期間の仕入税額控除の対象となります。

※ 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

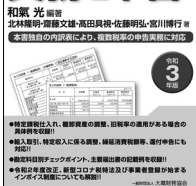
ディレクター 野田 秀樹》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

紙読者
本購読者
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担

消費税の
実務と申告



令和3年版 消費税の実務と申告

和氣 光 編著 / 北林 隆明・齋藤 文雄・高田 具視・佐藤 明弘・宮川 博行 著
B5判・950頁・定価(本体価格3,800円+税)

居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限、新型コロナの影響を受けた事業者の課税選択の変更に係る特例等、令和2年度の改正と留意事項を新たに収録。各種様式や簡易課税制度の事業区分一覧表等も。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001