

Vol.149

今回は消費税・法人税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 藤曲 武美 (豊島)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



居住用賃貸建物の仕入税額控除の 取扱いと法人税の処理

事例1

(1)不動産賃貸業を営む甲法人(事業年度:令和2年7月1日～令和3年6月30日)は、令和3年4月30日に、次の土地、建物(4階建て・共同住宅)を取得した。購入した時点では、この建物は賃貸アパートとして各室とも住宅として賃貸されている。

【土地、建物の概要】

①土地8,300万円、建物6,520万円(別途消費税等652万円)

②契約締結日令和3年3月22日

③甲法人のその事業年度の課税売上割合は65%である。

④甲法人は課税事業者に該当し、消費税等の経理処理は税抜経理方式を採用している。

(2)上記の居住用賃貸建物の仕入れに伴う消費税等の取扱い及び資産に係る控除対象外消費税額等の取扱いはどうなるか。

回答

購入した建物は、居住用賃貸建物に該当するため、建物に係る消費税額等は、その全額が、仕入税額控除の対象にならない(消法30⑩)。この居住用賃貸建物の取得に伴い、発生する控除対象外消費税額等は、資産に係る控除対象外消費税額等として損金経理を前提に652千円が損金の額に算入される。

検討

1 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

事業者が、国内において行う居住用賃貸建物(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高額特定資産(注1)又は調整対象自己建設高額資産(注2)に該当するもの)に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないとされている(消法30⑩)。この制度は、令和2年度税制改正により、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の適否をめぐるトラブルを解決するために設けられた制度である。令和2年10月1日以後に行われる居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額について適用となる。

なお、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物とは、建物の構造や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客観的に明らかなものをいい、例えば、その全てが店舗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が該当する(消基通11-7-1)。

(注1) 高額特定資産とは、棚卸資産及び調整対象固定資産(消法2①十六)のうちその課税仕入れに係る支払対価の額(税抜)が1,000万円以上のものをいう(消法12の4①、消令25の5②)。

(注2) 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(税抜)の累計額が1,000万円以上となったものをいう(消法12の4②、消令25の5③)。

2 資産に係る控除対象外消費税額等の取扱い

上記のように居住用賃貸建物の取得に係る消費税等は、その全額が仕入税額控除の対象とされない。したがって、消費税等の経理処理として税抜処理をしている場合は、その仕入税額控除の対象とならない居住用賃貸建物に係る消費税額等は、資産に係る控除対象外消費税額等となる(法令139の4⑤)。

甲法人が取得した居住用賃貸建物に係る仮払消費税等の額は、資産に係る控除対象外消費税額等として、法人税法施行令第139条の4第1項から第4項までの規定により、令和3年6月期以降の事業年度において、甲法人が損金経理した金額のうち一定の金額を損金の額に算入することができる。ところで、法人税法施行令第139条の4第1項から第4項までの規定による取扱いを、整理すると次のようになる。

(1)資産に係る控除対象外消費税額等として処理

①税抜経理方式を採用しているので、居住用賃貸建物に係る消費税額等は次のように処理される。

建物(居住用賃貸建物)	65,200千円	現金預金	71,720千円
仮払消費税等	6,520千円		

②居住用賃貸建物に係る仮払消費税等については、消費税等の仕入税額控除の適用がない(消法30⑩)。したがって、その全額が資産に係る控除対象外消費税額等とされる(法令139の4⑤)。この資産に係る控除対象外消費税等の処理については、次の表のとおりである(法令139の4①～④)。

(資産に係る控除対象外消費税額等の処理)

区 分	損金算入額	
①課税売上割合が80%以上である場合	損金経理を要件として全額が損金の額に算入される。	
②一の資産に係るものの金額が20万円未満のもの		
③特定課税仕入れに係るもの		
④棚卸資産に係るもの		
⑤繰延消費税額等(注)となるもの	発生事業年度	「損金経理した金額」と「繰延消費税額等」×その事業年度の月数÷60÷2とのいずれか少ない金額
	発生事業年度の翌事業年度以後	「損金経理した金額」と「繰延消費税額等」×その事業年度の月数÷60とのいずれか少ない金額

(注) 資産に係る控除対象外消費税額等のうち表①～④により損金の額に算入されたものを除いたものである。

(2)控除対象外消費税等のうち繰延消費税額等となるもの

本事例のように課税売上割合が65%で、一の資産に係る控除対象外消費税額等の額が20万円以上の固定資産に係るものは、繰延消費税額等となり、上記表⑤のとおりに計算された金額が損金の額に算入される。

したがって、甲法人の令和3年6月期に損金の額に算入される繰延消費税額等は、発生事業年度であるので、損金経理を前提に(6,520千円×12月÷60÷2)=652千円が損金の額に算入される。

3 店舗兼居住用賃貸建物を取得した場合の取扱い
本事例と異なり、取得建物が店舗兼居住用賃貸建物である場合には、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、その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、例えば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場合には、その区分に基づいて居住用賃貸建物に係る仕入税額を計算することになる(消令50の2、消基通11-7-3)。



調整期間に課税賃貸用に転用した場合の調整措置

事例2

事例1において、甲法人は取得建物(4階建て・共同住宅)の1階部分を令和5年初めまでに改造して賃貸店舗にする計画である。この場合には、消費税額等の調整が行われるとのことだがどのような調整になるか。

回答

第3年度の課税期間(令和4年7月1日～令和5年6月30日)の末日に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又は一部を調整期間に課税賃貸用に供した場合には、課税賃貸用に係る対価の額に対応する消費税額等を第3年度の課税期間の仕入控除税額に加算することとし、その加算した後の金額をその課税期間における仕入れに係る消費税額等とみなして消費税額等の計算をする。

また、この調整が行われた場合には、その調整が

行われた期間における控除対象仕入税額が増加するため、仮受消費税等の金額から仮払消費税等の金額を控除した金額と納付すべき消費税等の額に差額が生じることになる。この差額は、法人税において益金の額に算入されることになる。

検討

1 居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の調整措置

上記1「居住用賃貸建物の取得等に係る消費税等の仕入税額控除の制限」の適用を受けた「居住用賃貸建物」について、その後次のいずれかに該当する場合には、第3年度の課税期間における仕入控除税額を調整することとされている。

①居住用賃貸建物を第3年度の課税期間の末日までの間(「調整期間」という。)に課税賃貸用に供したとき(消法35の2①)。

②居住用賃貸建物を調整期間に他の者に譲渡したとき(消法35の2②)。

仕入控除税額の調整は、次の算式で計算した金額を、その第3年度の課税期間における仕入れに係る消費税額等に加算した後の金額を、その第3年度の課税期間における仕入れに係る消費税額等とみなすものとしている(消法35の2①、②)。

<算式>

$$\frac{\text{(居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の消費税額)} \times \text{(課税賃貸割合又は課税譲渡等割合)}}{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付対価の額の合計額(A)}}$$

<課税賃貸割合(消令53の2①)>

$$\frac{\text{(A)のうち課税賃貸用に供したものに係る金額}}{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付対価の額の合計額(A)}}$$

<課税譲渡等割合(消令53の2②)>

$$\frac{\text{(B)のうち課税賃貸用に供したものに係る金額} + \text{(C)の金額}}{\text{課税譲渡等調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付対価の額合計額(B)} + \text{居住用賃貸建物の譲渡対価の額(C)}}$$

(注1) 課税譲渡等調整期間とは、居住用賃貸建物の取得の日からそれを他の者に譲渡等した日までの期間をいう。

(注2) 算式中の対価の額は税抜金額である。

2 消費税額等の調整措置が行われた場合の法人税の処理

居住用賃貸建物の仕入控除税額の調整計算が行われた場合には、第3年度の課税期間における控除対象仕入税額が増加するため、仮受消費税等の金額から仮払消費税等の金額を控除した金額と納付すべき消費税等の額に差額が生じる。この差額については、令和5年6月期の益金の額に算入されることになる(平成元年3月1日直法2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」6)。

なお、居住用賃貸建物の仕入控除税額の調整計算が行われた場合であっても、その調整計算は資産を取得した課税期間(事業年度)の仕入控除税額を修正するものではなく、また、法人税法上、これに対応して経過した事業年度における処理を修正する別段の定めもないため、居住用賃貸建物の取得時に遡って控除対象外消費税額等を遡及して修正する必要はない。

以上

注) 内容は、令和3年9月23日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。