

実務家の疑問等に基づく「居住用賃貸建物」Q&A【前編】

居住用賃貸建物の取扱いを国税庁に確認

建物の一室を自社事務所で使用する際の判定等

(02頁)

令和2年度税制改正により、令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物の取得については仕入税額控除の適用が制限された。取得した建物が「居住用賃貸建物」に該当するか否かで、消費税の申告内容が変わるため、改正から数年たってもなお居住用賃貸建物の取扱いに関心が寄せられている。

また、取得から3年以内に、居住用賃貸建物を非課税となる住宅の貸付け以外の貸付けの用（課税賃貸用）に供した場合や売却した場合には、制限を受けた仕入控除税額につき調整計算を行うこととされている。改正から数年がたち、実際に居住用賃貸建物を売却等する事例が出てきており、その際の申告等の対応にも一部で疑問の声があがっているようだ。

実務家の疑問等に基づき国税庁に確認した居住用賃貸建物の取扱いについて、Q&A形式で2回に分けて取り上げる。今回は、居住用賃貸建物の判定等をお届けする。

居住用賃貸建物の定義

Q 1. 仕入税額控除が制限される「居住用賃貸建物」とは、どのようなものですか。

A 「居住用賃貸建物」とは、「（消費税が非課税となる）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、高額特定資産（課税仕入れ等に係る支払対価の額が税抜き1千万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産）又は調整対象自己建設高額資産（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、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1千万円以上）に該当するものです（[消法30 ⑩](#)）。

居住用賃貸建物に該当しない「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」をいいます。例えば、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から客観的にみて住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物は「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」として、居住用賃貸建物に該当せず（[消基通11-7-1 \(1\)](#)）、その課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象となります（【参考1】）。

【参考1】居住用賃貸建物の判定の考え方

- ① 消費税が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→居住用賃貸建物に該当せず、仕入税額控除の対象

② ①以外の建物→居住用賃貸建物に該当し仕入税額控除の対象外

なお、ここでいう住宅とは「人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分」のことで、消費税が非課税となる住宅の貸付けは「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場合（貸付けに係る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場合に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場合を含む）」に限られます（消法別表第2十三）。

居住用賃貸建物に該当するかどうかの判定時期

Q 2. 居住用賃貸建物に該当するかどうかは、いつの時点で判定するのですか。

A 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（取得時）の状況により判定します。ただ、取得時に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、その課税仕入れを行った日の属する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にされたときは、居住用賃貸建物に該当しないものと判定することが認められています（[消基通11-7-2](#)）。

「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」の判定要素

Q 3. 居住用賃貸建物に該当しない「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」とあります（Q1）。建物の構造及び設備の状況から、住宅と認められる建物は、全て居住用賃貸建物に該当することになりますか。

A 建物の構造及び設備の状況からみて、「住宅」（人の居住の用に供する家屋）と認められる建物であっても、その建物の取得時において、契約書その他の書類等から、「（消費税が非課税となる）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」といえるケースもあります。

 例えば、建物の構造及び設備の状況に照らして「住宅」と認められる建物であっても、自己が事務所用として使用することが建物の取得時点で契約書やその他の書類等から客観的に明らかであれば、「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」として居住用賃貸建物に該当しないことになります。

なお、「客観的に明らか」といえるかどうかは個々の事実関係を踏まえて判断することになります。例えば、自社事務所用として取得するものの将来的に居住用賃貸に供する可能性があることが否定できないようなケースは、「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」とはいえず、居住用賃貸建物に該当することになります。

社宅や従業員寮

Q 4. 社宅や従業員寮は居住用賃貸建物に該当しますか。

A 従業員から使用料を徴収する社宅や従業員寮は、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの」には当たらず、その建物が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場合には、居住用賃貸建物に該当して仕入税額控除の対象となりません。

 一方、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契約書その他の書類等から客観的に明らかな社宅や従業員寮については、対価を得て貸付けが行われるものではない（消費税が非課税となる「住宅の貸付け」（資産の譲渡等）に該当しない）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」として居住用賃貸建物に該当せず、その課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象となります。

旅館やホテル

Q 5. 旅館やホテルなどの宿泊施設として使用するために取得した建物は、居住用賃貸建物に該当しますか。

A 旅館又はホテルなど、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、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ついては、消費税が非課税となる「住宅の貸付け」から除かれているため（[消令16の2](#)）、旅館業に係る施設の貸付けに供することが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」として居住用賃貸建物に該当せず（[消基通11-7-1](#)（2））、その課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象となります。

販売目的で取得した居住用マンション

Q 6. 販売目的で居住用マンションの1室を取得しました。居住用賃貸建物に該当しますか。

A 販売目的で取得した居住用マンション（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契約書その他の書類等で客観的に明らかであれば、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」として居住用賃貸建物に該当せず（[消基通11-7-1](#)（3））、その課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象となります。

 一方、例えば、その取得時において当該マンションを引き続き賃借予定の入居者が存在しているなど、販売するまでの間に住宅の貸付けの用に供することが明らかな建物は、居住用賃貸建物に該当し、その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。なお、居住用賃貸建物に該当したとしても、3年以内に実際に販売した場合には、制限を受けた仕入控除税額につき調整計算を行うことになります。

居住用マンションの一室を自社事務所として使用することが取得時に明らかな場合

Q 7. 構造及び設備の状況からみて住宅と認められる居住用マンションの取得について、全5室のうち4室は住宅の貸付けの用に供し、残り1室は自社事務所用とすることが、当該建物の取得の時点で契約書その他の書類等により客観的に明らかな場合、居住用賃貸建物に該当しますか。

A (消費税が非課税となる) 住宅の貸付けの用に供する部分があるため、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの」には当たらず、その建物全体が居住用賃貸建物に該当します。一方、その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居住用賃貸建物については、その構造及び設備の状況その他の状況により、その部分(本問のケースでは自社事務所部分)とそれ以外の部分(居住用賃貸部分)とに“合理的に区分”していれば、居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額のみ、仕入税額控除の制限を受けます。



【参考2】居住用賃貸建物のうち住宅の貸付けの用に供しない部分がある場合の計算例

(面積比により合理的に区分する場合)

居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額：400万円

自社事務所部分の面積：400㎡

居住用賃貸部分の面積：1,600㎡

共用部分の面積：200㎡

○ 居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額(仕入税額控除が制限される金額)

$$400\text{万円} \times \frac{1,600\text{㎡} + 200\text{㎡} \times (1,600\text{㎡} \div (400\text{㎡} + 1,600\text{㎡}))}{2,200\text{㎡} (= 1,600\text{㎡} + 400\text{㎡} + 200\text{㎡})} = 320\text{万円}$$

この“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実態に応じた基準による区分をいいます([消基通11-7-3](#))。また、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共通して使用されるエントランスなどの共用部分についても合理的に区分できます。

例えば、【参考2】の計算例では、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額400万円のうち居住用賃貸部分に係る税額320万円は仕入税額控除が制限され、残り80万円は仕入税額控除の対象となります。なお、個別対応方式を適用している場合、自社事務所部分(80万円)は、原則として共通対応課税仕入れに該当するものとして仕入控除税額の計算を行うこととなります。

税務の動向

消費税

実務家の疑問等に基づく「居住用賃貸建物」Q&A【後編】

国税庁に調整計算等の取扱いを確認

調整計算の具体例や控除税額の計算、申告書の記載等

(02頁)

実務家の疑問等に基づき国税庁に確認した居住用賃貸建物の取扱いについて、今回は居住用賃貸建物の判定等を取り上げた（[No.3863](#)）。後編となる今回は、居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合や売却した場合の調整計算に関する取扱いをお届けする。

仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合や売却した場合の調整計算

Q 8：仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合や売却した場合の調整計算について、具体的な計算方法を教えてください。

A 仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸建物について、課税賃貸用に供した場合や、他の者に譲渡した場合には、仕入控除税額を調整することとされています（[消法35の2](#)）。具体的な計算方法は次のとおりです。

1：第三年度の課税期間（※1）の末日に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（※2）に課税賃貸用（※3）に供した場合

⇒【参考3】の算式で計算した消費税額を第三年度の課税期間の仕入控除税額に加算

【参考3】課税賃貸用に供した場合の仕入控除税額の調整計算



2：居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡した場合

⇒【参考4】の算式で計算した消費税額を譲渡した日の属する課税期間の仕入控除税額に加算

【参考4】他の者に譲渡した場合の仕入控除税額の調整計算

$$\text{加算する消費税額} = \frac{\text{居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額}}{\text{課税譲渡等調整期間}^{※5} \text{に行った居住用賃貸建物の貸付けの対価の額}^{※4} \text{の合計額(B)}} \times \frac{\text{Bのうち課税賃貸用に供したものに係る金額} + \text{Cの金額}}{\text{居住用賃貸建物の譲渡の対価の額}^{※4} \text{(C)}}$$

○適用関係及び調整計算方法の具体例

単位：万円（税抜き）
（R3.4.1に1億円で居住用賃貸建物を取得し、同日以後「居住用」として貸し付けていたが、R5.4.1にこの建物を7,200万円で譲渡した場合）



- ※1 第三年度の課税期間とは、居住用賃貸建物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をいいます。
- 2 調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいいます。
- 3 課税賃貸用とは、非課税とされる住宅の貸付け以外の貸付けの用をいいます。
- 4 対価の額は税抜き金額で、この対価の額について値引き等（対価の返還等）がある場合には、その金額を控除した残額で計算します。
- 5 課税譲渡等調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間をいいます。
- * 「消費税法改正のお知らせ（令和2年4月 国税庁）」より

仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸建物を自社事務所用や無償社宅用に供した場合

Q 9：仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸建物を自社事務所用や無償社宅用に供した場合、調整計算の対象になりますか。

A 調整計算の対象となるのは、居住用賃貸建物を調整期間に課税賃貸用に供した場合や売却した場合であり、貸付けではなく自社事務所用に供した場合や、無償社宅用のように対価を得ずに貸し付けた場合は調整計算の対象になりません。

居住用賃貸建物につき合理的に区分した場合の調整計算の具体例

Q 10：当社（12月決算）は、令和4年10月1日に、1階が店舗用の構造、2階・3階が居住用の構造（各階は同じ面積）となっている建物を6,600万円（税込み）で取得し、店舗用部分と居住用部分とを面積比により合理的に区分して、居住用部分に係る税額のみ仕入税額控除の制限を受けました。

この建物の取得後、1階部分を店舗用、2階・3階部分を居住用として賃貸していましたが、令和6年11月1日から2階部分を事務所用として賃貸を始め、令和6年12月31日時点までこの状況が継続されています。同日までの家賃の額は、店舗賃貸は合計600万円（税抜き）、居住用賃貸は合計450万円（非課税）、事務所用賃貸は合計50万円（税抜き）となっていますが、令和6年12月期における調整計算はどのように行うこととなりますか。

A ご質問のケースにおいて、建物の取得にあたり、店舗用部分と居住用部分とを面積比により合理的に区分し、店舗以外の部分について居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限を受けている前提となっています（[消令50の2](#) ①、[消基通11-7-3](#)）。その制限を受ける金額は次のとおりです。

- **居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額（仕入税額控除が制限される金額）66,000,000円** $\times 7.8/110 \times 2/3 = 3,120,000$ 円

また、第三年度の課税期間の末日時点（令和6年12月31日）で当該建物を有しており、同日までの間に課税賃貸用に供していることから、令和6年12月期の課税期間において調整計算を行うこととなります（[消法35の2](#) ①③）。調整計算による仕入控除税額への加算額は次のとおりです。

- **調整計算による仕入控除税額の加算額** $3,120,000$ 円 $\times$ 〔課税賃貸割合：500,000円 $\div$ （500,000円 $+$ 4,500,000円）〕 $= 312,000$ 円

合理的区分を行った居住用賃貸建物については、仕入税額控除の制限を受けた居住用賃貸部分についてのみ調整計算の対象となりますので（[消令53の4](#) ①）、「課税賃貸割合」の計算の基礎となる居住用賃貸建物の貸付けの対価の額には、仕入税額控除の制限を受けていない店舗部分の貸付けの対価の額（600万円）は含まれないこととなります。

調整計算適用時の仕入控除税額の計算

Q 11：仕入控除税額の計算にあたり個別対応方式を適用していますが、居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の調整計算によって算出した額は、“課税売上げにのみ要する課税仕入れ”に区分して仕入控除税額を計算することになるのでしょうか。

A 個別対応方式を適用している場合、居住用賃貸建物に係る調整計算により算出した額は、個別対応方式により計算した仕入控除税額にそのまま加算することとなります。 そのため、調整計算により算出した額について、課税売上げにのみ要する課税仕入れに区分して仕入控除税額を計算することにはなりません。

また、一括比例配分方式を適用している場合も、調整計算により算出した額は、一括比例配分方式により計算した仕入控除税額にそのまま加算することになるため、調整計算により算出した額に課税売上割合を乗じて仕入控除税額を計算することにはなりません。

仕入税額控除の制限を受ける場合や調整計算時の申告書の記載方法

Q 12： 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限を受ける場合や、居住用賃貸建物に係る調整計算を行った場合の消費税申告書（付表）の記載方法を教えてください。

A 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限を受ける場合は、「消費税の確定申告書付表2-3（課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表）」において、その居住用賃貸建物の取得等に係る支払対価の額は、「課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）」（⑨欄）に含めずに記載します。

また、居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の調整計算により算出した額（加算額）は、付表2-3において、「居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した（譲渡した）場合の加算額」（[25]欄）に記載することになります。