課税仕入れの用途区分に係る判断基準

【文 献 種 別】 判決／最高裁判所第一小法廷
【裁判年月日】 令和 5 年 3 月 6 日
【事 件 番 号】 令和 4 年（行ヒ）第 10 号
【事　件　名】 消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件
【裁 判 結 果】 上告棄却
【参 照 法 令】 消費税法 30 条 2 項 1 号、消費税法（平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの）30 条 2 項 1 号
【掲　載　誌】 裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25572659

和歌山大学教授 **片山直子**

事実の概要

本件は、不動産の売買等を目的とする(株)エー・ディー・ワークス（以下「X社」という）が、平成 26 年 4 月 1 日から同 27 年 3 月 31 日まで、同年 4 月 1 日から同 28 年 3 月 31 日まで及び同年 4 月 1 日から同 29 年 3 月 31 日までの各課税期間において、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されている建物の購入（以下「本件各課税仕入れ」という）をし、これに係る消費税額の全額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除して消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という）の確定申告をしたところ、麹町税務署長から、その全額を控除することはできないとして更正処分（以下「本件各更正処分」という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という）を受けたことから、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

X社は、本件各課税期間において、事業として、転売目的で、全部又は一部が住宅として賃貸されているマンション合計 84 棟（以下「本件各建物」という）を購入した（本件各課税仕入れ）。X社は、転売までの間、本件各建物を棚卸資産として計上し、その賃料を収受した。X社は、本件各課税期間の消費税等について、個別対応方式により、本件各課税仕入れが課税対応課税仕入れに区分されることを前提に、本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を控除対象仕入税額として本件各申告をした。これに対し、麹町税務署長は、平成 30 年 7 月 30 日付けで、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等である建物の転売のみならず、その他の資産の譲渡等である住宅の貸付けにも要するものであるから、共通対応課税仕入れに区分されるべきであり、控除対象仕入税額は、上記消費税額の全額ではなく、これに課税売上割合を乗じて計算した金額となるなどとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をした。

第一審（東京地判令 2・9・3 訟月 68 巻 3 号 236 頁）は、以下の理由により、「本件各課税仕入れは専ら将来における不動産の転売のためにされたものとして課税対応課税仕入れに区分すべきものであり、その消費税額の全額が控除対象仕入税額となるため、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分はいずれも違法である」として、これらの取消しを求めるX社の請求を認容した。

「消費税法 30 条 2 項 1 号の文言及び趣旨に鑑みると、課税仕入れ等の用途区分に係る判断は、当該課税仕入れ等を行った日（仕入日）を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべきである。そして、かかる認定に当たっては、税負担の判断が事業者の恣意に左右されることのないよう、〔1〕当該事業者の事業内容・業務実態、〔2〕当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等及びこれに対応して行われた取引の内容・状況、〔3〕当該課税仕入れ等と過去の同種の課税仕入れ等との異同など、仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当である。」

「本件ビジネスモデル下における課税仕入れについては、仕入日に将来の賃料収入が確実に見込

まれるというだけで直ちに共通対応課税仕入れに区分されるものと解すべきではなく、……当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情に基づく検討がされるべきである」。

「原告が本件事業において仕入れた収益不動産を賃貸して得られる賃料収入は、当該収益不動産の販売を行うための手段としての賃貸から不可避的に生じる副産物として位置付けられるものであ」る。

これに対して、控訴審（東京高判令3・7・29訟月68巻3号188頁）は、原判決を取り消した。X社が上告受理申立て。

判決の要旨

上告棄却。

「消費税法は、生産、流通等の各段階で二重、三重に税が課されて税負担が累積することを防止し、経済に対する中立性を確保するため（税制改革法10条2項）、課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除するものとしている（消費税法30条1項1号）。もっとも、同法は、所定の場合において当該課税期間中に行った課税仕入れにつき用途区分が明らかにされていないときは、課税仕入れに係る消費税額に、課税売上割合、すなわち、課税期間中の所定の売上げの総額に占める課税資産の譲渡等に係る売上げの割合を乗じて計算する方法により控除対象仕入税額を計算するものとし（同条2項2号）、また、帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（同条7項）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものということができる。

そして、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、税負担の累積が生ず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つき一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、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、当該事業に関する事情等を問うことなく、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきである。このように解することは、課税仕入れを課税資産の譲渡等『にのみ』要するもの（課税対応課税仕入れ）、その他の資産の譲渡等『にのみ』要するもの（非課税対応課税仕入れ）及び両者『に共通して』要するもの（共通対応課税仕入れ）に区分する同条2項1号の文理に照らしても自然であるということができる。

そうすると、課税対応課税仕入れとは、当該事業者の事業において課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れをいい、課税資産の譲渡等のみならずその他の資産の譲渡等にも対応する課税仕入れは、全て共通対応課税仕入れに該当すると解するのが相当である。」

判例の解説

一　問題の所在

収益不動産販売事業を行う納税者X社が、将来の転売を目的としてした中古の賃貸用マンション（84棟）の購入である課税仕入れは、個別対応方式（消費税法30条2項1号）の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」と「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」のいずれに区分されるか。本件各マンションは、本件各課税仕入れが行われた日の時点において、その一部又は全部が住宅として貸し付けられており、X社は、本件各マンションの購入によってその賃貸人たる地位を承継し、本件各マンションを転売するまでの間、その賃料を収受していた。本件では、用途区分の判断基準、すなわち、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」の解釈が争われた。

当該消費税に係る税務処理については、過去数回にわたる税務調査において、何ら指摘等もなかったことから、本件納税者は、長年にわたり、それが課税庁も認める適法な税務処理方法であるとの認識の下に、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するものとして税務申告を行ってきた。ところが、本件税務調査において「突如」、

その税務処理方法の変更を求められたという経緯がある[1)]。

本件最高裁判決と同日、最高裁は、ほぼ同時期に争われていた同種の事案であるムゲンエステート事件（東京地判令1・10・11Tains269-13325、東京高判令3・4・21Tains888-2359、最判令5・3・6Tains888-2481）についても、納税者が、「本件各課税仕入れに係る消費税額の全額を当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除したことにつき、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があると認めることはできない」とした。これらの最高裁判決により、本件エー・ディー・ワークス事件及びムゲンエステート事件それぞれにおける更正処分と過少申告加算税の賦課決定処分に関する両社の主張が、すべて退けられたことになる。

本件第一審判決でも述べられているように、「課税資産の譲渡等に要するものであることが明らかな課税仕入れ等については、課税対応課税仕入れと共通対応課税仕入れのいずれに区分されるかによって、控除対象仕入税額に当該課税仕入れ等に係る消費税額の全部を含めるのか、当該課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた額のみを含めるのかが異なることにな」り、「特に、課税売上割合が低い事業形態の場合には、課税仕入れ等の用途区分による差異は大きなものとな」る。したがって、この用途区分の判断基準は、納税者にとって重大な問題である[2)]。

本件でも、当初の各申告では、合計1億8991万円余の還付金が生じていたのに対し、本件各更正処分により、差引納付すべき消費税等の額は合計4億6722万円余となった。また、過少申告加算税の額は合計7000万円余となったのである。このような大きな差が生じた理由は、本件各課税売上割合が約34～36％にとどまるためであった。すなわち、本件納税者の本件各課税期間の売上げの一部に住宅の貸付けによる収入が含まれていたほか、本件ビジネスモデルの下では、通常、中古の賃貸用マンションを転売する際に、その敷地の譲渡（非課税）も併せて行われていたことから、非課税売上げの金額が全体の相当部分を占めていたからである（本件第一審判決　第2　事案の概要等3（5）参照）。

二　最高裁の論理及び結論

最高裁は、一見すると、消費税法の趣旨から、その論理を展開しているようにも思える。しかし、最高裁が、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合の例として挙げている消費税法30条2項2号及び同条7項は、本件の争点とは、直接の関連性を有しないものである。これらの規定を基点に、課税の明確性の確保等の他の目的を強調し、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については、「当該事業に関する事情等を問うことなく」、共通対応課税仕入れに該当する、とのくだりは、同条2項1号の文理に照らして「自然」である、といえるほど明快ではないし、「消費税法の趣旨に沿う」ものであるともいいがたい。

また、本件ビジネスモデルは、事業者が、中古の賃貸用マンション等の収益不動産を購入し、適正な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らすというリーシングを行った上で当該収益不動産を顧客に転売するというものであった。したがって、本件ビジネスモデル下における課税仕入れである収益不動産の購入は、将来における当該収益不動産の売却（課税資産の譲渡等）のために行われていたことは明らかである（仕入れた収益不動産は、棚卸資産として計上されていた）（本件第一審　第3　当裁判所の判断1（2）等参照）。であるとすれば、本件各課税仕入れは、納税者の事業における位置付けや意図等にかかわらず、共通対応課税仕入れに該当する、との最高裁の結論は、およそ経済実態に即したものであるとはいえないであろう。

三　用途区分の判断基準

筆者は、①消費税法30条2項1号の文言が「課税資産の譲渡等にのみ要したもの」ではなく、「……要するもの」とされていること、②消費税法の目的が、税負担の累積の排除にあること、③消費税法における仕入税額控除の仕組みから、本件第一審判決において示された論理と結論が、基本的には、妥当であると考えている。

すなわち、事業者が仕入れた資産は、当該課税期間において譲渡されるとは限らない。消費税法30条1項は、「当該課税仕入れを行った日」「の属する課税期間」について仕入税額控除を行うとしている[3)]。そもそも消費税は、法人税や所得税とは異なり、資産を取得すれば、たとえそれを譲渡しなかったとしても、その取得の時点で、それ

に伴って生じた消費税額を控除するものである[4)]。したがって、課税仕入れを行った時点に、将来のいかなる取引等に充当する目的で当該資産を仕入れたかにより、用途区分を判断すべきである[5)]。

課税実務についても見ておこう。たとえば、課税仕入れに係る資産が滅失等することにより、資産の譲渡等に用いることができなくなった場合であっても、その課税期間中に仕入れたものについては、仕入税額控除の対象とすることができるとされている（消費税法基本通達 11-2-11）[6)]。また、同通達 11-2-12 についても、「個別対応方式により仕入税額控除を計算する場合の課税資産の譲渡等にのみ要するものとは、文字どおり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であって、課税資産の譲渡等を行うために要したものではない。したがって、その課税期間中に課税資産の譲渡等が行われていないとしても、そのことをもって仕入税額控除が認められないというものではない。」「その課税仕入れ等が課税資産の譲渡等にのみ要するものに該当するかどうかは、課税仕入れ等を行った時に判定するのであるから、課税仕入れ等を行った時に課税資産の譲渡等にのみ要するものとした判定が合理的であれば、結果的に課税資産の譲渡等にのみ要するものでなくなったとしても、さかのぼって仕入税額控除額を修正する必要はない」とされている[7)]。

四　「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項）の有無

上述のように、本件最高裁判決と同日、ムゲンエステート事件についても、この論点について、ほぼ同じ内容の最高裁判決が出ている。

ムゲンエステート事件高裁判決と異なり、これら両最高裁判決は、「平成 17 年以降、税務当局が、本件各課税仕入れと同様の課税仕入れを当該建物が住宅として賃貸されることに着目して共通対応課税仕入れに区分する取扱いを周知するなどの積極的な措置を講じていないとしても、事業者としては、上記取扱いがされる可能性を認識してしかるべきであった」などと述べ、課税庁の従前の対応例やこれを根拠とする紛争が継続していたとの事情等については、全く重視していない。納税者は裁判所からも、事務的な対応を受けている、との印象を拭えない。本件のような事情があるなか、納税者に、過少申告加算税まで賦課するのは、余りに酷であり、またその法的根拠も不明といわざるをえない。

五　令和 2 年度の税制改正

令和 2 年度の税制改正により、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額については、原則として、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされた（消費税法 30 条 10 項）[8)]。したがって、本件納税者が主張していたように、この改正により、本件争点は既に消滅している[9)]。このように、本件訴訟における判断が以後の課税実務に影響を与えることはなかったのであるから、本件については個別事案に応じた適正で妥当な解決がなされることが期待されたところである（本件控訴審判決第 2　事案の概要 3（被控訴人の主張）（1）参照）。

●――注

1）（株）エー・ディー・ワークス「過年度消費税相当額等の引当てに伴う特別損失の計上に関するお知らせ」（2018 年 7 月 31 日）https://contents.xj-storage.jp/xcontents/32500/d7280ce3/0a32/449c/8c13/cf8806fe4b18/140120180731489118.pdf（最終閲覧日：2023 年 7 月 3 日）参照。

2）このほか、熊王征秀『消費税法講義録〔第 3 版〕』（中央経済社、2022 年）482～483 頁、朝長英樹「居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い（上）」税務事例 50 巻 3 号（2018 年）10 頁等も参照。

3）田中治「判批」TKC 税研情報 30 巻 6 号（2021 年）24 頁参照。

4）朝長・前掲注 2）13 頁参照。金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）836 頁も参照。

5）田中治「判批」ジュリ 1555 号（2021 年）11 頁参照。髙橋貴美子「時事解説　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 66 巻 10 号（2018 年）153 頁も参照。金子友裕「エー・ディー・ワークス事件東京高裁判決における仕入税額控除の捉え方」租税訴訟 15 号（2022 年）339 頁は、本件第一審判決のように、「事業の目的から判断することが消費税法の考え方としては妥当であろう」と述べている。

6）濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説（平成 30 年版）』（大蔵財務協会、2018 年）661～662 頁参照。

7）濱田・前掲注 6）663 頁参照。

8）財務省「令和 2 年度税制改正の解説：消費税法等の改正」747 頁参照。

9）令和 2 年法改正と残る課題については、西山由美「判批」ジュリ 1557 号（2021 年）165 頁等を参照。